جامعة حلب

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة



الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية
و أثره على القوائم المالية

رسالة قدمت لنيل درجة الماجستير في المحاسبة

إعداد

هائل أبورشيد

٢٠٠١-١٤٢٢



جامعة حلب

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية و أثره على القوائم المالية

رسالة قدمت لنيل درجة الماجستير في المحاسبة

إعداد

هائل أبورشيد

بإشراف

الدكتور إسماعيل إسماعيل

أستاذ في قسم المحاسبة

الدكتور علاء الدين جبل

أستاذ مساعد في قسم المحاسبة

٢٠٠١-١٤٢٢

جامعة حلب
كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة



الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية
و أثره على القوائم المالية

رسالة قدمت لنيل درجة الماجستير في المحاسبة

إعداد
هائل أبورشيد

بإشراف

الدكتور إسماعيل إسماعيل
أستاذ في قسم المحاسبة

الدكتور علاء الدين جبل
أستاذ مساعد في قسم المحاسبة

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات نيل
درجة الماجستير في المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة حلب
Submitted in partial fulfillment of the requirements for the degree of
MASTER IN ACCOUNTING - FACULTY OF ECONOMIC - UNIVERSITY OF ALEPPO

٢٠٠١-١٤٢٢

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿ إنَّ اللهَ لا يغيرُ ما بقومٍ

حتى يغيروا ما بأنفسهمِ ﴾

صدق الله العظيم

سورة الرعد الآية رقم/ ١٠/

تصريح

أصرح بأن هذا البحث (الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية و أثره على القوائم المالية) لم يسبق أن قُبل للحصول على أية شهادة و لا هو مقدم حالياً للحصول على شهادة أخرى .

لِ / / ٢٠٠١

المرشح

هائل أبورشيد

DECLARATION

It is hereby declared that this work has not already been accepted for any degree , it is not being submitted currently for any other degree .

Candidate
Hael Abu_Rasheed

شهادة

أشهد بأن العمل الموصوف في هذه الرسالة هو نتيجة بحث قام به الطالب هائل أبورشيد تحت إشراف الدكتور إسماعيل إسماعيل الأستاذ في قسم المحاسبة و الدكتور علاء الدين جبل الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة في كلية الاقتصاد بجامعة حلب ، وأي رجوع إلى بحث آخر في هذا الموضوع موثق في النص .

المرشح	المشرف	المشرف
هائل أبورشيد	الدكتور إسماعيل إسماعيل	الدكتور علاء الدين جبل

Certificate

It is hereby certified that the work described in this theme is the result of the of the others own investigations under the supervision of Dr. Essmael Essmael and Dr. Alaa Al-Din Jabal in the department of accounting - Faculty of Economic - University of Aleppo , and any reference to other researcher work has been duly acknowledge in the text .

Candidate	Director of study	Director of study
Hael Abu_Rasheed	Dr . Essmael Essmael	**Dr . Alaa Al-Din Jabal**

لجنة الحكم والمناقشة

الدكتور رئيساً

الدكتور عضواً

الدكتور عضواً

نوقشت هذه الرسالة بتاريخ / / ٢٠٠١ وأجيزت

إعداد

هائل أبورشيد

بإشراف

الدكتور إسماعيل إسماعيل

الدكتور علاء الدين جبل

لجنة المناقشة والحكم

عضو

عضو

رئيس اللجنة

الإهداء

إلى معلم البشرية ونبي الرحمة سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم وعلى آله الصلاة والسلام .

إلى روح الأب القائد الرمز حافظ الأسد يرحمه الله ويدخله فسيح جنانه ، حبيب الشعب ، والقائد الرئيس بشار حافظ الأسد حفظه الله لنا ذخراً وشباباً وعطاءً .

إلى سكني وعائلتي الصغيرة التي أمدتني بكل كرم فكانت صابرة معي في الضراء شاكرة في السراء جزاهم الله عني كل خير ووقاهم الله كل سوء . . . . زوجتي وولدي طارق .

إلى من أحببتهما أكثر من نفسي فتعلمت منهما وتوجهت بنفسيهما وسرتني نظرتهما ، إلى كل من كانت الجنة بعد رضى الله برضاها . . . . . . والدي ووالدتي حفظهما الله .

إلى أحبائي ومن كانوا عوناً لي بالحياة . . . . . . إخواني .

إلى كل طالب علم يبغي وجه الله .

أهدي باكورة أعمالي والله ما وراء القصد . . . . هائل أبو رشيد

كلمة شكر

الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله والصلاة والسلام على سيد المرسلين وخاتم النبيين سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم ، اللهم اجعل عملنا هذا خالياً من الرياء والسمعة خالصاً لوجهك الكريم .

أشكر في هذا المقام أستاذي الذي أوسعني علماً وخلقاً الدكتور علاء الدين جبل و الدكتور إسماعيل إسماعيل حفظهما الله على ما قدماه من توجيهات ومساعدات جليلة في إخراج هذا العمل المتواضع ، لذلك ألجأ إلى الله تعالى داعياً أن يجزيهما عني كل خير وأجر .

أتقدم بالشكر الجزيل إلى للدكتور خالد أومري و الدكتور أحمد نوري أشرم .

وطبعاً أتقدم بالشكر للسيد جان أكمكجي يان والسيد سهيل عطري والآنسة رنا نزهة والآنسة هند طنوس والسيد فيصل عبد الله مُصَلّي والسيد أحمد عبد الله مصلي والسيد محمد مصلي والسيد أبوبكر زكريا النجار والسيد عبد العزيز الصعيدي والسيد محمد نجيب إبراهيم والسيد نايف أبو نخلة .

كما أتقدم بالشكر إلى إدارة شركة صناعة وتجارة الألبسة الكائنة في مدينة حلب ، وإلى إدارة شركة صناعة وتجارة الذهب الكائنة في مدينة جدة اللتان ساعدتاني على إتمام بحثي بالتطبيق العملي .

الدراسات السابقة

هناك عدّة دراسات سابقة حول موضوع البحث ، نذكر منها ما يلي :

١ – كتاب بعنوان (المحاسبة عن الموارد البشرية) - تأليف إريك فلامهولتز – باللغة الإنكليزية – ترجمة وتعريب د . محمد عصام الدين زايد – عام ١٩٩٢ – دار المريخ للنشر – الرياض .

٢ – بحث بعنوان (مفاهيم الأصول ومدى انطباقها محاسبياً على الموارد البشرية) – إعداد د.مصطفى إبراهيم – باللغة العربية – عام ١٩٨٠ – نشر البحث في مجلة الإدارة العامة بالعدد ٢٧ – معهد الإدارة العامة – الرياض . وقد تعرض الباحث فيه إلى مفاهيم الأصول بشكل عام ومدى انطباقها محاسبياً على الموارد البشرية وقد أيد فيه الباحث ذلك ، وأكد على اعتبار الاستثمار في الموارد البشرية أصلاً من أصول المنشأة .

٣ – بحث بعنوان (محاسبة الموارد البشرية) – إعداد د . يوحنا عبد آل آدم – باللغة العربية – عام ١٩٨١ – نشر البحث في مجلة الإدارة العامة بالعدد ٢٨ – معهد الإدارة العامة – الرياض . وقد تعرض فيه الباحث إلى تعريف محاسبة الموارد البشرية فضلاً عن الاتجاهات العلمية والنظرية في تقويم الأصول البشرية .

٤ – بحث بعنوان (المحاسبة عن الموارد البشرية) – إعداد د . محمد أحمد موسى – باللغة العربية – عام ١٩٨٠ – نشر البحث في مجلة التنمية الصناعية الشهرية – عدد شهر نيسان – يصدرها مركز التنمية الصناعية للدول العربية . وقد تعرض فيه الباحث إلى مفهوم الأصل ومدى انطباقه على الموارد البشرية ، وتعرض إلى تعريف محاسبة الموارد البشرية وأهميتها النسبية وفوائد تطبيقها.

المقدمة :

أصبح المجتمع في العصر الراهن يتحول إلى اقتصاد مبني على المعرفة ، حيث يتطلب خدمات تكنولوجية عالية المستوى وتقنيات متطورة جداً ناتجة عن الاكتشافات العلمية الحديثة المتطورة ، وبالتالي يتطلب عمالة بشرية على مستوى عالٍ من التعليم والتدريب والخبرة في مجالات التخصص ، ومن هنا كان الاعتراف بالدور الكبير والهام الذي تلعبه الموارد البشرية في اقتصاد أي بلد كان . مما أدى إلى تنشيط البحوث والدراسات الهادفة لتكوين وتطوير المبادئ العلمية والنظم المحاسبية للمحاسبة عن الاستثمارات البشرية باعتبارها أصلاً من أصول المنشأة وهذا ما يعرف بمحاسبة الموارد البشرية .

إن اعتماد محاسبة الموارد البشرية يؤدي إلى تعديلات جوهرية في القوائم المالية حيث يتم رسملة الإنفاق على الاستثمار في الموارد البشرية وإظهارها كأصل من الأصول تحت بند الأصول الثابتة الوهمية في الميزانية الختامية عوضاً عن اعتبارها مصاريف جارية مما يؤدي إلى إظهار صافي نتيجة نشاط المشروع بشكل موضوعي ويقدم صورة حقيقية عن المركز المالي للوحدة الاقتصادية .

أهمية البحث :

تنبع أهمية البحث من خلال اعتبار الإنفاق على الاستثمار في الموارد البشرية كأصل بشري يظهر في الميزانية الختامية . أي معاملة ذلك الإنفاق على أنه إنفاقٌ رأسماليٌ وهو يشتمل على كافة الأموال التي تنفقها المنشأة في سبيل استقطاب وتعيين وتدريب الأفراد العاملين فيها ، وذلك يمنح إدارة المنشأة والمستفيدين من القوائم المالية (المستثمرين ، المقرضين ، ...) معلومات حول استثمارات المنشأة في الأصول البشرية مما يساعدهم على اتخاذ القرارات الخاصة باقتناء أو الاحتفاظ أو الاستغناء عن استثماراتهم في هذه المنشأة أو زيادتها وذلك بالإضافة إلى عوامل ومعلومات أخرى لا مجال لذكرها في الدراسة موضوع البحث .

أما مبادئ المحاسبة التقليدية تعتبر أن الإنفاق على الاستثمار في الموارد البشرية مصروف يُحَمَّل على الحسابات الختامية حسب تاريخ الاستحقاق . مما يشوه القوائم المالية ولا يعطي صورة واضحة للمستفيدين من هذه القوائم .

هدف البحث :

يهدف هذا البحث إلى :

١- قياس رأس المال البشري وتحديد أثره على القوائم المالية .
٢- بيان كيفية الإفصاح المحاسبي عن تكاليف وقيمة الموارد البشرية .
٣- توضيح مدى توافق محاسبة الموارد البشرية مع الأنظمة والقوانين ذات الصلة في الجمهورية العربية السورية .
٤- اقتراح معيار محاسبي جديد لاعتماد محاسبة الموارد البشرية .

فرضيات البحث :

يفترض الباحث ما يلي :

١. الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية ذو أهمية تفرض اعتماد محاسبة الموارد البشرية .
٢. الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية له تأثير هام على القوائم المالية .

أسلوب البحث :

أنجز الباحث الدراسة موضوع البحث مستفيداً من أسلوب الإسقاط المنطقي والموضوعي لأساليب معالجة محاسبية متعارف عليها سابقاً لمواضيع مختلفة (منها : قياس قيمة الأصل الثابت – حساب معدلات الإهتلاك للأصول الثابتة – محاسبة التكاليف الصناعية ...) وذلك لاعتماد نفس الأسلوب المتبع فيها أثناء معالجة الدراسة موضوع البحث (محاسبة الموارد البشرية) سواء بالقياس المحاسبي أو الإفصاح المحاسبي أو الإهتلاك أو ... .

ولتحقيق أهداف البحث فقد اعتمد الباحث على أسلوبين في الدراسة :

- **الأسلوب الأول** : الدراسة النظرية ، والتي تتناول مفهوم وماهية محاسبة الموارد البشرية ثم قياس تكلفتها ورسملتها والإفصاح عنها في القوائم المالية وموقف النظام المحاسبي من ذلك ، من خلال الاعتماد على المراجع والأبحاث العلمية المتوفرة .

- **الأسلوب الثاني** : الدراسة التطبيقية ، والتي تتضمن تطبيقاً تحليلياً مقارناً لمحاسبة الموارد البشرية مع محاسبة تكلفة العمل في ظل المحاسبة التقليدية وأثر ذلك على القوائم المالية . وسيكون مجال التطبيـــق على شركة خاصة لصناعة وتجارة المشغولات الذهبية في مدينة جدة بالمملكة العربية السعودية.

هيكل البحث

انطلاقاً من هدف البحث ومنهجه المعتمد فقد تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول تتضمن عشر مباحث كما يأتي :

الموضوع	رقم الصفحة

الموضوع	رقم الصفحة

الفصل الأول – ماهية وقياس تكاليف الموارد البشرية

وسوف يعالج فيه الباحث مفهوم تكلفة الموارد البشرية فضلاً عن كيفية قياسها وتصنيفها إلى أنواع . ويقسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث سيتناول الباحث في المبحث الأول مفهوم محاسبة الموارد البشرية ثم سيدرس الباحث في المبحث الثاني كيفية قياس تكلفة الموارد البشرية مع بيان أنواعها وتصنيفها وفي المبحث الثالث سيتعرض الباحث إلى المشكلات المحاسبية المتعلقة بالأصول البشرية مع بيان الحلول المناسبة لها .

المبحث الأول – مفهوم محاسبة الموارد البشرية

- ماهية المحاسبة عن الموارد البشرية
- مفهوم الأصل ومدى انطباقه على الموارد البشرية
- فوائد اعتماد محاسبة الموارد البشرية

١-١-١ – ماهية المحاسبة عن الموارد البشرية :

إن اقتصاد المجتمع في العصر الراهن يتحول إلى اقتصاد مبني على المعرفة حيث يتطلب خدمات تكنولوجية عالية المستوى وتقنيات جديدة ناتجة عن الإكتشافات العلمية الحديثة المتطورة وبالتالي يتطلب عمالة بشرية على مستوى عالٍ من التعليم والتدريب والخبرة في مجالات التخصص ، أي أن رأس المال البشري أصبح مصدراً للخدمات والكفاءات الفكرية أكثر منه مصدراً للطاقات الإنتاجية المادية (العضلية) .

وعلى الرغم من ذلك نجد أن تكلفة الخدمات التكنولوجية (الآلات ...) تعتبر أصل من أصول المنشأة ، أما تكلفة رأس المال البشري فتُعتبر نفقة جارية وتحمّل على أرباح الفترة المالية . أي أن الإنفاق على الاستثمار في الموارد البشرية يُعتبر مصروفاً إيرادياً بدلاً من اعتباره استثماراً رأسمالياً وبالتالي لا تظهر قيمة الاستثمارات في الموارد البشرية ضمن القوائم المالية للوحدة الاقتصادية مما يؤدي إلى تشويه رقم صافي الربح والمركز المالي للمنشأة .

ونتيجة لذلك ظهر ميدان جديد عُرف باسم المحاسبة عن الموارد البشرية حيث نشطت البحوث والدراسات التي تهدف إلى تكوين وتطوير المبادئ العلمية والنظم المحاسبية من أجل المحاسبة عن الاستثمارات في البشر ؛ باعتبارها أصلاً من أصول المنشأة . نظراً لضرورة إظهار رقم صافي الربح والمركز المالي للمنشاة بشكل صحيح فضلاً عن تزايد أهمية رأس المال البشري للمنشأة الفردية وللاقتصاد ككل .

حيث تُعتبَر المحاسبة عن الموارد البشرية أسلوباً جديداً للتفكير المنطقي باعتبار أن الاستثمار في البشر له قيمة بالنسبة للمنشأة ، فهم يمثلون (من حيث القيمة الاستثمارية فيهم) أصولاً ذات قيمة ضمن الأصول والموارد التي تمثل القيمة الكلية لهذه المنشأة ، بالإضافة إلى أنه يعتبر نظاماً لإمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة من أجل إدارة تلك الموارد بكفاءة وفعالية .

ولقد عرّفت لجنة المحاسبة عن الموارد البشرية – المنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية عام ١٩٧٣ – المحاسبة عن الموارد البشرية بأنها : " عملية تحديد وقياس البيانات الخاصة بالموارد البشرية وتوصيل هذه المعلومات للجهات المعنية " . (١)

---

(١) فلامهولتز ، إريك – ١٩٩٢ – " المحاسبة عن الموارد البشرية " صفحة ٣ .

ولكـــن هذا التعريف لم يوضح نوع البيانات المطلوبة و لم يحدد الهدف الذي تسعى إليه المحاسبة عـــن المـــوارد البشرية . ويمكن توضيح البيانات المطلوبة بأنها يجب أن تشتمل على كافة التكاليف التي تتحملها المنشأة في سبيل استقطاب واختيار وتعيين وتوظيف وتدريب وتنمية الموارد البشرية لهذه المنشأة بالإضـــافة لقياس القيمة الاقتصادية للبشر العاملين في المنشأة . أي أنّ المحاسبة عن الموارد البشرية تَعْتَبِر البشر موارد تنظيمية وتقوم على المحاسبة عنهم لخدمة أغراض المحاسبة الإدارية بشكل عام والمحاسبة المالية بشكل خاص . (١)

وبالـــتالي فالمحاســـبة عن الموارد البشرية تهتم بما يُسَمّى رأس المال البشري من خلال اهتمامها بالخبرات والمهارات والمعلومات التي يمتلكها الأفراد وفق مقدار الاستثمار فيهم .

والباحث يؤيد ذلك استناداً لأبحاث " تيودور شولتز " حول النظرية الاقتصادية للموارد البشرية والـــتي حصـــلت على جائزة نوبل العالمية ، حيث يقول : " إنّ العمال قد تحولوا إلى رأسماليين ليس عن امـــتلاك اســـهم المنشآت كما هو معروف في الأقوال المأثورة ، ولكن عن طريق ملكيتهم واكتسابهم الخبرات والمهارات والمعلومات ذات القيمة الاقتصادية " . (٢)

ولقد عَرَّف إيريك فلامهولتز محاسبة الموارد البشرية بأنها :

" المحاســـبة عـــن الأفراد كمورد من موارد المنظمة ، وتتضمن هذه العملية قياس التكاليف التي حدثـــت بواسطة المشروع والمنظمات الأخرى لاستجلاب واختيار واستئجار وتدريب وتنمية الأصول البشرية ، وهي تشتمل أيضاً قياس القيمة الاقتصادية للأفراد من وجهة نظر المنظمات " . (٣)

ويرى الباحث أنّ هذا التعريف يُعْتَبر تَعْريفاً ملائماً ويمكن اعتماده نظراً لأنه يتضمن النقاط التالية :

أ) يَعْتَبِر الأفراد مورد من موارد المنشأة الأساسية ولهم قيمة اقتصادية .

ب) يســـتلزم القـــيام بعملية جمع البيانات الخاصة بالموارد البشرية : أي جمع وتبويب البيانات الخاصة للحصـــول على القوى العاملة وتدريبها بعد أن يتم استقطابها واختيارها وتعيينها ؛ ويتم استخراج تلك البيانات من سجلات العاملين الموجودة لدى إدارة شؤون الأفراد ضمن المنشأة .

---

(١) فلامهولتز ، إريك – ١٩٩٢ – " مرجع سابق " صفحة ٣ .

(٢) - B. F. Kiker , " The Historical Roots of the Concept of Human Capital ", ١٩٦٨ . p p ٤٨١-٤٩٩ .

(٣) عبد آل آدم ، د. يوحنا – ١٩٨١ – " محاسبة الموارد البشرية " صفحة ٩٧ .

ج) تحليل البيانات التي تم الحصول عيها وتصنيفها لتحديد تكاليف الاستثمار في القوى البشرية ؛ حيث يمكن تصنيفها إلى تكاليف الاستقطاب والاختيار والتعيين والتدريب . . .

١-١-٢ – مفهوم الأصل ومدى انطباقه على الموارد البشرية :

تقوم المحاسبة عن الموارد البشرية بشكل أساسي على اعتبار الموارد البشرية أصلاً إنتاجياً يساهم في العملية الإنتاجية داخل المنشأة ، إلا أن القوائم المالية في ظل المحاسبة التقليدية لم تُدْخِل في اعتبارها تلك الحقيقة ؛ حيث لم تُشِر إلى الموارد البشرية إلا على أساس أنها تتمثل في الرواتب والأجور التي تتحمل بها الحسابات الختامية في نهاية الفترة المالية ، فالموارد البشرية في ظل القواعد العرفية لا تُعالج كأصل قابل للقياس والتحقيق والتقرير عنه كما هو الحال في الأصول الثابتة وهذا يرجع بشكل أساسي إلى مفهوم الملكية كمعيار فاصل لاعتبار الاستثمار أصلاً . (١)

وبالعودة إلى تعريف الأصل نجد :

في عام ١٩٥٣ قَدَّمت لجنة المصطلحات التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي تعريفاً للأصول على أنها : كل ما يتمثل في رصيد مدين يلزم ترحيله للفترة القادمة بعد إقفال الحسابات طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وذلك باعتبار أن هذا الرصيد المرحل يعبِّر عن قيمة معينة أو ممتلكات أو مصروفات مؤجلة تخص فترات مقبلة . (٢)

ويتفق الباحث بالرأي مع الشيرازي بأن هذا التعريف أكد على الملكية القانونية كصفة من صفات الأصل ، كما أنه يُدْخِل ضمن عناصر الأصول المصروفات المؤجلة والتي لا يتمكن المحاسب من تحميلها بشكل كامل لقائمة الدخل الخاصة بالفترة المالية الحالية .

وفي عام ١٩٧٠ قَدَّم مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكي تعريفاً للأصول " على أنها تتمثل في أي موارد اقتصادية أو مصروفات مؤجلة يتم قياسها والاعتراف بها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف بها ". (٣)

ويرى الباحث كما يرى الشيرازي بأن هذا التعريف يختلف عن التعريف الأول من حيث نظرته إلى الأصول من زاوية الموارد الاقتصادية وليس من زاوية الملكية القانونية وبذلك يُعتَبر أكثر شمولاً من التعريف السابق على الرغم من تأكيده على القواعد والمبادئ المحاسبية التقليدية المتعارف عليها .

---

(١) فلامهولتز ، إريك – ١٩٩٢ – " مرجع سابق " صفحة ٥٨ – ٦٨ .
(٢) إبراهيم ، د. مصطفى – ١٩٨٠ – " مفاهيم الأصول ومدى إنطباقها محاسبياً على الموارد البشرية " صفحة ٩٧ .
(٣) الشيرازي ، د. عباس مهدي – ١٩٩٠ " نظرية المحاسبة " صفحة ٢٣٤ .

ويرى الباحث بأن عدم القدرة على قياس قيمة الموارد البشرية بدقة ليس مبرراً لإبعادها عن قائمة المركز المالي وعدم الإفصاح عنها ضمن الأصول في المركز المالي للمشروع وهي التي تقدم خدماتها للمشروع لفترة قد تزيد عن الفترة التي تقدم فيها الآلات خدماتها ، وذلك نظراً لأن كافة المعلومات المحاسبية في وقتنا الحالي تخضع بشكل نسبي لتأثير العامل الشخصي وعوامل التحيز . وهذا وإن الهدف من تكوين إطار مفاهيمي حديث لنظرية المحاسبة هو الاقتراب من الموضوعية في القياس المحاسبي وتقديم المعلومات . حيث أننا عندما نقيس الأصول الثابتة على سبيل المثال نسأل عن العمر الإنتاجي لها ومعدل الاهتلاك المطبق عليها ومصروفات الصيانة الدورية ، القيمة التخريدية ، . . الخ، وكل هذه المعلومات يدخل في تحديدها الأثر الشخصي للقائم بعملية القياس ، وبالتالي الأمر ليس وقْفاً على الموارد البشرية . (١)

ومما تقدم يمكن استخلاص ما يلي :

تُعْتَبر الموارد البشرية مورد رئيسي من الموارد المتاحة للمشروع ، وبالتالي لا بد من إظهارها ضمن القوائم المالية واعتبار الاستثمار فيها أصلاً من أصول المنشأة وإبرازها للمحلين الماليين ورجال الإدارة ومستخدمي القوائم المالية ليكون الإفصاح المحاسبي كافياً وعادلاً عن نتيجة المنشأة من ربح أو خسارة أو للتعبير عن المركز المالي للمشروع ضمن الميزانية العامة . وذلك اعتماداً على المفهوم الاقتصادي الذي يرتكز على مقدرة الأصل في الإمداد بالخدمات والمنافع المستقبلية .

وإن عدم اعتبار الاستثمارات في الموارد البشرية كاستثمارات رأسمالية واعتبارها كمصروفات جارية يؤدي إلى تشويه قائمة الدخل وعدم واقعية قائمة المركز المالي للوحدة الاقتصادية لإعطائها صورة غير صحيحة عن الوضع المالي .

وبالتالي فإن تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً بحذافيرها وبشكل جامد أمر غير مرغوب فيه حيث تَعْتَبر المحاسبة التقليدية تكلفة استقطاب وتعيين وتأهيل وتنمية الموارد البشرية نفقات جارية بدلاً من رسملتها وإظهارها بالميزانية واستنفاذها خلال فترة العمر الإنتاجي الإفتراضي للأصول البشرية

(١) إبراهيم ، د. مصطفى – ١٩٨٠ – " مرجع سابق " صفحة ١٣٥-١٣٨ .

١-١-٣- فوائد اعتماد محاسبة الموارد البشرية :

تهدف محاسبة الموارد البشرية إلى مساعدة الإدارة بمستوياتها المختلفة والأطراف الخارجية في اتخاذ القرارات المتعلقة بتخطيط واستخدام ورقابة الموارد البشرية ، الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى تحقيق أهداف المنشأة بالفاعلية والكفاية المطلوبة .

حيث أنها من وجهة نظر المتخصصين في الموارد البشرية ؛ توفر الإطار العلمي والموضوعي والذي يساعد على اتخاذ القرارات الخاصة بالموارد البشرية ، كالاستبدال على سبيل المثال لا الحصر ، من خلال تقديم المعلومات لتكلفة الاستثمار في الأصل البشري والقيمة الاقتصادية الخاصة بالموارد البشرية . فضلاً عن أنها تُحَفِّز الإدارة على الأخذ في الاعتبار مفهوم رأس المال البشري عند اتخاذ أية قرارات متعلقة بالموارد البشرية بشكل خاص وبالمنشأة ككل بشكل عام . (١)

ومن جهة أخرى ؛ فإن المستثمرين الحاليين والمستقبليين يحتاجون إلى أن تكون القوائم المالية مشتملة للمعلومات الكافية والمناسبة عن الموارد البشرية وذلك من أجل أن تساعدهم تلك المعلومات على تقييم الأصول البشرية للمنشأة والاستثمارات فيها وعلى اتخاذ القرارات المناسبة الخاصة باقتناء أسهم منشأة ما أو الاحتفاظ بأسهم المنشأة الحالية أو الاستغناء عنها ؛ لما لتلك المعلومات عن الرأسمال البشري تأثير على المركز المالي للمنشأة . (٢)

ويرى الباحث بأن المحاسبة عن الموارد البشرية لها غرض مزدوج حيث تعتبر أسلوباً جديداً للتفكير المنطقي لإدارة الموارد البشرية في المنشأة ، كما أنها تقترح على المديرين والمتخصصين في الموارد البشرية أن يكون تفكيرهم عند اتخاذ قرارات خاصة بالأفراد مبني على أساس التكلفة – القيمة . ومن ناحية أخرى تعتبر نظام لإمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة لإدارة تلك الموارد بكفاءة وفعالية بشكل نسبي إذ تقدم المعلومات عن تكلفة الاستثمار في الموارد البشرية بشكل مصنف ومبوب مما يساعد في التنظيم واتخاذ القرارات المناسبة للتعامل مع الرأسمال البشري في المنشأة .

---

(١) فلامهولتز ، إريك – ١٩٩٢ – " مرجع سابق " صفحة ٣٠-٣١ .

(٢)فلامهولتز ، إريك – ١٩٩٢ – " مرجع سابق " صفحة ٥٧-٦٦ .

المبحث الثاني : قياس تكلفة الموارد البشرية

- تعريف تكلفة الموارد البشرية .
- أنواع تكلفة الموارد البشرية وتصنيفها .
- متطلبات القياس المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية .

١-٢-١ – تعريف تكلفة الموارد البشرية :

التكلفة بشكل عام هي التضحية بالموارد التي تتحملها المنشأة للحصول على بعض المنافع أو الخدمات المستقبلية وذلك في سبيل الحصول على شيء مادي ملموس ، أو منافع غير ملموسة . وهي يمكن أن تكون مصروفاً (أي : الجزء من التكلفة الذي تم استهلاكه واستغلاله خلال الفترة المحاسبية الحالية) ويمكن أن تكون أصلاً (الجزء من التكلفة الذي لم يُهتلك خلال الفترة الحالية بل تستفيد منه المنشأة لعدّة فترات محاسبية تالية) . وتعبير " تكلفة الموارد البشرية " مصطلح مشتق من المفهوم العام للتكلفة حيث أن تكلفة الموارد البشرية هي التكلفة التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على الأفراد أو استبدالهم بأفراد آخرين . (١)

١-٢-٢ – تكلفة الموارد البشرية وتصنيفها :

هناك العديد من المفاهيم المحاسبية الخاصة بالتكلفة والتي تعتبر ذات أهمية خاصة بالنسبة للمحاسبة عن الموارد البشرية . ومن هذه المفاهيم :

التكلفة الأصلية   تكلفة الإحلال   تكلفة الفرصة الضائعة

١) **التكلفة الأصلية للموارد البشرية** : وهي التضحية التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على الموارد البشرية وتنميتهم وتشتمل على تكلفة الاجتذاب (الاستقطاب) والاختبار والتعيين والتأهيل للعمل والتدريب أثناء العمل ، وبذلك ترى أن التكلفة الأصلية للموارد البشرية تعادل التكلفة التاريخية لها .

ويمكن تقسيمها إلى عنصرين رئيسين :

أ) تكلفة الحصول .

ب) تكلفة التعلم (أو تكلفة ما بعد الحصول) .

(١) فلامهولتز ، إريك – ١٩٩٢ – " مرجع سابق " صفحة ٩٥-٩٨ .

أ - تكلفة الحصول على الموارد البشرية : وهي التضحية التي يجب أن تتحملها المنشأة من أجل الحصول على من يشغل مركزاً معيّناً ، أو يقوم بأداء وظيفة معينة .

وهـي بالنسـبة لفـرد معين أو مجموعة أفراد تتم لمرة واحدة ولا تتكرر مثل تكاليف تأسيس المنشأة، هذا فضلاً عن أنه يمكن تخصيصها ونسبتها بشكل مباشرة إلى فرد أو مجموعة أفراد وبالتالي يمكن اعتـبارها تكاليف مباشرة يتم استنفاذها واهتلاكها على مدار خدمة الفرد طالما أنه لم يترك العمل وهي تشتمل على كل من التكاليف التالية :

- تكلفـة الاسـتقطاب : وهي تُمثِّل تكلفة اجتذاب أعضاء جدد للمنشأة . وتتمثل بالإعلانات وأتعـاب هيـئات التحكيم والتوظيف وتكلفة السفر والانتقال بالإضافة للتكاليف الإدارية المرتبطة بـتلك الأعمال . وهنا تواجه المحاسبة عن تكلفة الاستقطاب مشكلة تتمثل بكيفية معالجة التكاليف المتعلقة بالأفراد الذين لم يتم تعيينهم بالمنشأة . (١)

ويرى الباحث بأنه يمكن حل هذه المشكلة عن طريق اعتبار كل هذه التكاليف خاصة بالأفراد الذين تم تعيينهم فقط . أي تحميل هذه التكاليف على حساب الاستثمار في الأشخاص الذين تم تعيينهم دون الآخرين . وبالتالي من نقطة أخرى تعتبر هذه التكلفة مباشرة نظراً لوجود ارتباط وثيق بالأشخاص وسـهولة تمييزها وربطها بهم بشكل مباشر ، حيث على سبيل المثال إذا قامت شركة صناعية بالإعلان عـن وظـيفة لمديـر إنتاج ذو مواصفات معينة وتقدم ثلاثة أفراد لهذه الوظيفة أحدهم من أهل المنطقة وآخران من منطقة بعيدة ومن أجل إجراء المقابلات والاختبارات قامت الشركة بتحمل تكاليف نقلهم وسـفرهم لإجراء المقابلات (وهذا كان من المزايا المعلن عنها بطلب الإعلان) وبالنهاية تم قبول أحد هـؤلاء الأفراد الثلاثة وبالتالي يتم تحميل كافة تكاليف الاستقطاب على حساب الاستثمار في الشخص المقبول فقط ودون الآخران غير المقبولان .

- تكلفـة الاختيار : تقوم عملية الاختيار على مبدأ اختيار الأفراد الذين لديهم المقدرة على أداء مهـنة أو عمـل معين محدود المسؤوليات والمواصفات . فضلاً عن تميزهم بتوفر الاستعداد والرغبة للتطور والتقدم المهني في هذه الوظائف لتحمل مسؤوليات أكبر وأعظم في مستقبلهم المهني والعملي أو العلمي بالمنشاة . (٢)

---

(١) فلامهولتز ، إريك - ١٩٩٢ - " مرجع سابق " صفحة ١٠٠-١٠١

(٢) علـي العبيد ، أحمد - ١٩٨٠ -مجلة مكتبة الإدارة- "عملية الإختيار للعمل " ص١٠٦-١٠٧

وهذه العملية تتطلب عدة مقابلات واختبارات ؛ وبالتالي تَتَحَمَّل المنشأة في سبيل تحديد من يجب أن يمنح الوظيفة تكلفة تشتمل على كافة التكاليف التي تتحملها لإجراء عملية الاختيار ، وتتكون بشكل رئيسي من تكلفة المقابلات وتكلفة الاختبارات . بالإضافة إلى أن التكاليف التي تتحملها المنشأة لاختيار عدد من الأفراد يتحمل بها حسابات الاستثمار في الأفراد الذين تم تعيينهم فقط .

- تكلفة التوظيف : تتحمل المنشأة عندما تقوم بتعيين فرد جديد في التنظيم الإداري للمنشأة ووضعه في الوظيفة الشاغرة ، على الأغلب ، تكاليف معينة تسمى تكلفة التوظيف (أو التعيين) وهي تشتمل على تكاليف العقد والمعاملات حسب قانون الدولة الساري لاعتماد عقود العمل فضلاً عن تكاليف النقل والانتقال إلى مقر الإقامة المناسب للعمل الجديد وتكلفة الفحص الطبي وإمداده بالأجهزة أو المعدات اللازمة له والتي تساعده على أداء وظيفته .

٢- تكلفة التعلم للموارد البشرية :

تتحمل المنشأة في سبيل تدريب الفرد ووضعه في مستوى الأداء العادي المتوقع من الفرد عند قيامه بوظيفة معينة عدة تكاليف ويطلق عليها تكلفة التعلم . وهي يمكن أن تشتمل على ما يلي :

أ) تكلفة التدريب الرسمي والتوجيه : أي التكاليف التي تتحملها المنشأة من أجل إجراء عمليات التعليم والتدريب ؛ حيث أن التدريب الرسمي يتدرج من التعليمات البسيطة التي تبين للعامل كيفية القيام بعملية متكررة ، إلى البرامج عالية التخصص والتي قد تستغرق عدة أسابيع أو شهور وأحياناً قد تصل لسنوات . أما التوجيه فيعني جعل الفرد الجديد معتاداً على سياسات الأفراد ومنتجات المنشأة وإمكانياتها والتسهيلات الموجودة فيها ومتجاوباً معها وما إلى ذلك .

ب) تكلفة التدريب أثناء العمل : وهي التكاليف التي تتحملها المنشأة لتدريب الفرد ضمن دوامه في وظيفته خلال العمل اليومي بدلاً من التدريب الرسمي وهي تقسم إلى:

- الأجور التي يتقاضاها الفرد خلال فترة التدريب حتى تصل إنتاجيته إلى المعدل المطلوب .
- تكلفة وقت المدِّرب وهي تتمثل في تكلفة مرتبه طوال فترة التدريب .

إنظر : فلامهولتز ، إريك – ١٩٩٢ – " مرجع سابق " صفحة ٩٥-١٣١

- تكلفـــة الإنتاجية الضائعة خلال فترة التدريب ، أي تكلفة الأداء الضائع للأفراد الآخرين بالإضافة للمـــتدرب نفسه حيث تتأثر إنتاجية الأفراد الذين يتعاملون مع المتدرب أثناء العمل ولحين أن تصل إنتاجيته إلى المستوى العادي المطلوب . (١)

- وتكلفـــة التعـــلم للموارد البشرية يمكن أن تتكرر أكثر من مرة خلال خدمة الفرد في المنشأة ، هذا فضـــلاً عن أن التطور التقني والتكنولوجي المستمر يجعل عملية التأهيل والتدريب مستمرة وبالتالي المنشأة يجب عليها أن تقوم بعملية التطوير والتنمية لخبرات ومهارات الفرد بشكل دوري للمحافظة على المستوى المطلوب الواجب توفره بالفرد فضلاً عن عملية التطوير والتنمية العامة (إعادة التأهيل بشكل عام) لمعارف وخبرة الفرد وخاصة عند ظهور تقنيات جديدة غير التي كان يعمل بها الفرد ضمن مجال عمله وهو بحاجة للتدريب عليها من أجل استمراره بعمله .

ويـــرى الباحث هنا أنه يمكن تقسيم عملية التعلم للموارد البشرية ، من ناحية المدة الزمنية التي يستفيد منها الفرد من جرّاء عملية التعلم والتدريب تلك ، إلى :

- عملية تعلم دورية (يومية أو أسبوعية أو ... أي : عملية تأهيل دورية)
- عملية تعلم عامة (أي عملية تأهيل عامة)

وتعتـــبر تكلفة عملية التأهيل الدورية نفقات إيراديه جارية تمتلك وتستنفذ خلال الفترة المالية نظـــراً لأن المـــدة الزمنية الدورية لها لا تتعدى الدورة المالية الجارية ، أما إذا كانت تتعدى الدورة المالية الجاريـــة للـــدورة التالية ؛ فإن التكلفة تعتبر تكلفة عملية تأهيل عامة وبالتالي فإنها تعتبر نفقات إيراديه مؤجلـــة ويتم استنفاذها على مدار الفترات المالية التي تستفيد منها لأنها تكسب الفرد خبرات ومهارات وتقنـــيات جديدة فضلاً عن صقل المهارات المكتسبة لديه سابقاً حسب الضرورة والحاجة لذلك . هذا بالإضـــافة إلى عملية التأهيل الأساسية التي تقوم بها المنشأة لوضع الفرد الجديد في المستوى المطلوب منه لممارسة العمل الذي سيوكل إليه والتي تعالج تكاليفها مثل تكلفة عملية التأهيل العامة .

- ومما سبق نرى بأن تكلفة التعلم للموارد البشرية يمكن تقسيمها إلى ما يلي :

١- تكلفـــة التعـــلم الأصـــلية التي تتم للمرة الأولى للفرد الجديد ، وهي تدخل ضمن قيمة الأصل البشري .

---

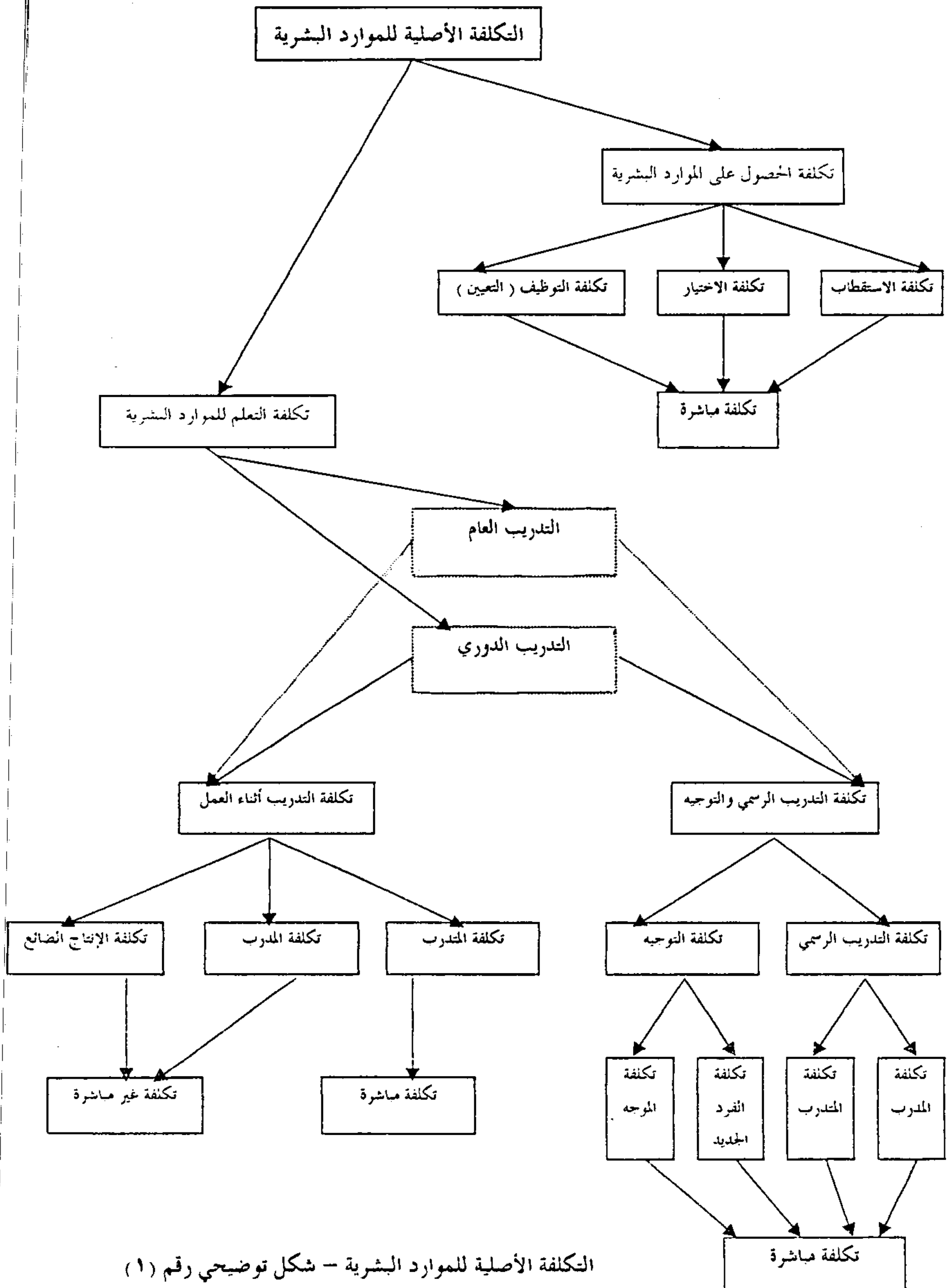
(١) فلامهولتز ، اريك – ١٩٩٢ – " مرجع سابق " صفحة ١٠٣-١٠٤

٢- تكلفة التأهيل والتعلم العامة التي تتم كل عدة دورات مالية أو كلما دعت الحاجة وتستمر إفادة الفـــرد أو المجموعة منها لأكثر من دورة مالية واحدة وهي تعتبر نفقات إيراديه مؤجلة وبذلك تعتبر مثل تكلفة العمرات الدورية التي تتم على الآلات من حيث المعالجة المحاسبية ، ولكن هنا يمكن أن تختلف عنها من حيث نوع الخبرة أو المهارات التي يكسبها الفرد نتيجة عملية التأهيل (صيانة خبرات الفرد) العامة ، حيث إذا كانت عملية التأهيل تهدف لإعادة مستوى خبرات الفـــرد إلى المســـتوى الـــذي كانت عليه فهي تعتبر عملية تأهيل عامة (كالعمرات الدورية لـــلآلات) أما إذا كانت عملية التأهيل تهدف إلى إكساب الفرد خبرات ومهارات جديدة فهي تعتـــبر مـــن حيث المعالجة المحاسبية مشابهة لإضافة استثمارات جديدة تضاف تكلفتها إلى قيمة الأصـــل البشـــري . و تمتلك معه بنفس نسبة الاهتلاك أو أسلوب الاهتلاك الذي يتبع محاسبياً للأصل البشري .

٣- تكلفة التأهيل والتعلم العادية الدورية التي تتم بشكل يومي أو أسبوعي أو حسب الحاجة والتي تعتبر نفقات جارية وتحمل على حسابات السنة المالية التي تتم فيها .

ومـــا تقـــدم يمكـــن بـــيان تقسيمات التكلفة الأصلية للموارد البشرية كما يلي وفق الشكل التوضيحي رقم (١) والمصنفة فيه حسب التقسيم النوعي لها (طبيعة العملية) وإمكانية نسبتها للفرد البشري الواحد أو مجموعة أفراد معينة .

فلامهولتز ، إريك – ١٩٩٢ – " مرجع سابق " صفحة ٩٥-١٣١



التكلفة الأصلية للموارد البشرية – شكل توضيحي رقم (١)

٢) تكلفة إحلال الموارد البشرية :

تُعــرّف تكلفة الإحلال للأصل بشكل عام بأنها التضحية التي ستتحملها المنشأة اليوم من أجل استبدال أصل ما موجود في المنشأة أو مستخدم فعلاً من قِبَلها .

وبالــتالي يمكن تعريف تكلفة الإحلال للموارد البشرية بأنها : التضحية التي ستتحملها المنشأة اليوم لإحلال موارد بشرية بدلاً من الموجودة الآن ، بحيث يكون البديل قادراً على تقديم نفس المجموعة من الخدمات التي يقوم بها الفرد الذي يَشْغُل هذه الوظيفة .

وبذلــك يمكــن القــول أنّ تكلفة الإحلال للموارد البشرية تعادل التكلفة الإستبداليه ؛ وهي تشتمل على كل تكلفة الحصول على الأفراد وتكلفة التعلم وتكلفة ترك العمل .

وتكلفة ترك العمل يمكن أن تتمثل بما يلي :

- بالتعويضات والمدفوعات التي سينالها الفرد نتيجة تركه للعمل سواء بالاستقالة أو الوفاة أو الإصابة الــتي تقعده عن العمل أو الاستغناء عنه لسبب معين أو فصله للرغبة في استبداله بفرد آخر ؛ وهي تعتبر تكلفة مباشرة لإمكانية تحميلها بشكل مباشر على الحسابات الخاصة بالفرد ضمن المركز الذي يتبع له .
- بالإضافة إلى تكلفة الوظيفة الخالية خلال فترة البحث عن البديل وتعتبر أيضاً تكلفة مباشرة لنفس السبب السابق .
- هذا فضلاً عن احتمال وجود تكلفة تتمثل بنقص الكفاءة الإنتاجية للفرد قبل تركه للعمل (حيث أن الفــرد بشكل عام يكون لديه ميلاً لتخفيض إنتاجيته في الفترة التي تسبق تركه للعمل فضلاً عن ظــروف العمل المحيطة به وأسلوب تعامل مجموعة العمل معه وعلاقته بالإدارة التابع لها ...) والتي يمكــن تســميتها بـِ الخسارة في الإنتاجية وهي يمكن أن تعتبر تكلفة مباشرة أو تكلفة غير مباشرة وذلك حسب السبب الكامن خلف نقص كفاءة الفرد وارتباطه بالفرد بحد ذاته أو بالظروف المحيطة به وبمجموعة العمل الموجود فيها وعلاقته بالإدارة التابع لها .. .. . (١)

---

(١) فلامهولتز ، إريك – ١٩٩٢ – " مرجع سابق " صفحة ١٠٠-١٠٦

٣) **تكلفة الفرصة المُضاعه :**

تُعَرَّف تكلفة الفرصة المضاعه بأنها التضحية بإيراد أو دخل ما في سبيل الحصول على/أو إحلال مورد معين ، وعلى سبيل المثال عندما يقوم أحد رجال البيع بالتضحية ببعض وقته للتدريب فإن المبيعات التي كان من الممكن أن تتم في هذا الوقت تمثل تكلفة الفرصة المضاعة ، وعليه يمكن تعريف تكلفة الفرصة المضاعة بأنها مجموعة المنافع التي يتم التضحية بها في سبيل استخدام المورد استخداماً بديلاً.

ويرى الباحث بأن تكلفة الفرصة المضاعة تفيد لأغراض الاستخدام الإداري (أي للأغراض الداخلية) ومن غير المرغوب فيه من قبل إدارة المنشأة تقديم المعلومات عن تكلفة الفرصة المضاعة للموارد البشرية لمستخدمي المعلومات من خارج المنشأة ، وبذلك تتماشى المحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية مع المحاسبة مع التكاليف والأصول الأخرى .

مما سبق يرى الباحث بأن المفهوم الأكثر مناسبةً وقبولاً في الوقت الراهن لتكلفة الموارد البشرية والمحاسبة عنها هو مفهوم التكلفة الأصلية ، و بتعبير آخر بيانات التكلفة التاريخية .

١-٢-٣ – متطلبات القياس المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية :

نظراً لكون المحاسبة عن الموارد البشرية جديدة وحديثة الظهور يرى الباحث بأنه لابد في الوقت الحاضر الاعتماد على بيانات التكلفة التاريخية وذلك تماشياً مع أصول المحاسبة المتعارف عليها والقياس المحاسبي للأصول الأخرى المتبع في المحاسبة المالية حالياً .

ويقترح الباحث الإجراءات التالية من أجل قياس تكلفة الموارد البشرية والمحاسبة عنها :

١- فصل عناصر التكاليف الخاصة بالموارد البشرية عن باقي عناصر التكاليف الخاصة بالموجودات الأخرى وتجميعها على حِدَة .

٢- تصنيف عناصر التكاليف الخاصة بالموارد البشرية وتوزيعها على حسابات فرعية تتمثل بـ :

- تكلفة الاستقطاب .
- تكلفة الاختبار .
- تكلفة التعيين .
- تكلفة التدريب الرسمي .
- تكلفة التوجيه .
- تكلفة التدريب أثناء العمل .
- تكاليف أخرى متنوعة .

٣- الفصل بين عناصر التكاليف طويلة الأجل ومتوسطة الأجل والإيراديه الجارية وذلك على النحو التالي :

- تكلفة الموارد البشرية : - تكاليف إيراديه جارية .

- تكاليف إيراديه مؤجلة :

- تكاليف إيراديه مؤجلة طويلة الأجل .

- تكاليف إيراديه مؤجلة متوسطة الأجل .

بحيث يتم تحميل عناصر التكاليف الإيراديه الجارية على قائمة الدخل ، والتي تتميز بأنها نفقة لا يتوقع أن تحقق عائد بالمستقبل بل تفيد الفترة الحالية ، وبالتالي فهي من التكاليف المستنفذة مثل الأجور النقدية العادية المدفوعة للأفراد ، نفقات العلاج الصحي ، الأجور المدفوعة عن أيام المرض ، وغيرها من التكاليف المستنفذة الأخرى .. .. .

أما التكاليف الإيراديه المؤجلة تُرسمل في الميزانية العمومية بعنوان الاستثمارات في الموارد البشرية ضمن الأصول الثابتة الوهمية .

المبحث الثالث : المشكلات المحاسبية المتعلقة بالأصول البشرية

- رسملة الموارد البشرية .
- اهتلاك الأصول البشرية وتقييمها .
- استبعاد الأصول البشرية .

تهدف المحاسبة بشكل عام إلى قياس وتوصيل المعلومات التي تُلَخِّص واقع المركز المالي للوحدة المحاسبية في لحظة زمنية معينة والتغيرات التي طرأت عليه خلال فترة زمنية معينة تنتهي في اللحظة التي يتم فيها قياس المركز المالي . وتتلخص نتائج القياس في مجموعة الحسابات والقوائم المالية التي يتم إعدادها في نهاية الفترة والتي تكون عادةً موجهة لمستفيدين خارج الوحدة المحاسبية ولهم مصلحة فيها أو ترتبط بها .

وتضـــم مجموعـــة المستفيدين من القوائم المالية الخاصة بوحدة محاسبية معينة كلٌ من ملاكها الحاليين في الحاضر ومن يفكر في امتلاكها أو جزء منها في المستقبل ، وعلى دائنيها ومقرضيها والعاملين فـــيها وعملائهـــا وغيرهم من فئات المجتمع ذات الصلة أو العلاقة بها ، وبالإضافة إلى الجهات والهيئات الحكومية ذات الصلة وكذلك الجمهور العام .

وبالـــتالي يجب أن يشمل الإفصاح المحاسبي كافة الموارد المتوفرة للمشروع ؛ المادية والبشرية من أجل كفاءة فعالية إدارتها والرقابة عليها .

ولكـــن التقرير عن الأصول (الموارد) البشرية ضمن القوائم المالية يواجه عدة مشاكل محاسبية أهمها :

١-٣-١ – رسملة الموارد البشرية :

بشكل عام إن المعيار الرئيسي للتفرقة بين الأصل والمصروف هو الخدمات المتوقعة من النفقة في المســـتقبل حيـــث أنه يجب أن تعالج التكلفة التي تفيد الفترة الحالية فقط كمصروف وتستنفذ في قائمة الدخـــل للفترة التي تحققت فيها المنافع ، أما التكلفة التي تفيد أو تتعلق بعدة سنوات فإنها يجب أن تعامل محاسبياً معاملة الأصل في القوائم المالية .

وبناءً على هذا يمكن تقسيم تكلفة الموارد البشرية إلى :

- تكاليف إيراديه جارية .
- تكاليف إيراديه مؤجلة .

- التكالـــيف الإيـــراديه الجارية للموارد البشرية : وهي التي تتعلق بصيانة هذه الموارد والمحافظة عليها كنفقات العلاج الطبي والأجور النقدية والإجازات وغيرها .

- التكاليف الإيراديه المؤجلة للموارد البشرية : وهي التي تتعلق بتحسين وتجديد القوى العاملة كونها تؤدي إلى زيادة كفاءة العامل وتطوير مستواه العلمي بالإضافة إلى نفقات استبدال القوى العاملة بقوى جديدة .

وبالتالي يمكن الإفصاح عن الموارد البشرية من خلال تلك النظرة إلى طبيعة النفقة ، حيث يتم الإفصاح عن قسم من هذه التكاليف ضمن قائمة الدخل نظراً لطبيعته الإيراديه والدورية الجارية ، والقسم الآخر يتم الإفصاح عنه ضمن قائمة المركز المالي لطبيعته الرأسمالية (الإيراديه المؤجلة) والاستفادة منه لعدة دورات مالية متتالية .

هذا ويرى الباحث هنا ضرورة الإشارة إلى أن الأصل البشري يتمثل بالاستثمار في الفرد وليس الفرد بحد ذاته ، أو بتعبير آخر يتمثل بالقيمة الاقتصادية المتوقعة من الفرد الموجود بالوحدة المحاسبية والتي يُعَبَّر عنها بتكلفة الاستثمار في الفرد الموجود بالوحدة المحاسبية (أو المنشاة) .

وهنا تظهر مشكلة اهتلاك الأصول البشرية داخل الوحدة المحاسبية فضلاً عن مشكلة استبعاد تلك الأصول البشرية ذات الطبيعة الرأسمالية .

١-٣-٢ - اهتلاك الأصول البشرية : (*)

بشكل عام يمكن تعريف اهتلاك الأصول الثابتة بأنه عبارة عن تدنٍ في قيمة الأصل الثابت نتيجة عدة أسباب ، ومن أهمها :

أ) أسباب مادية : ناتجة عن :

- استخدام الأصل ضمن المنشأة .
- مرور الزمن على وجود الأصل بالمنشأة .

ب) أسباب اقتصادية : ناتجة عن التطور التكنولوجي وظهور تقنيات جديدة وخبرات جديدة متطورة تبعاً لتلك التقنيات ، أي : إضافة قيمة إستعمالية جديدة أو خبرات عملية جديدة نتيجة ظهور آلات وتقنيات جديدة أو بنفس المستوى السابق ولكن أكثر إنتاجية وبالتالي يتم تخفيض تكلفة الوحدة المنتجة .

(*) إنظر : حنان،حلوة،محمد رضوان - ١٩٩٢ -"نظرية المحاسبة" صفحة ٣٨٧-٣٩٩ .

ت) أسباب حقوقية : وهي تتعلق بالأصول المعنوية بشكل خاص مثل براءات الاختراع وما شابه .

ث) أسباب اجتماعية وبيئية : مثل تغير أذواق المستهلكين عن منتجات آلة معينة يؤدي إلى اهتلاك تلك الآلة نهائياً وبغض النظر عن قيمتها الإستعمالية الحالية ، فضلاً عن التلوث البيئي والأثر على البيئة الذي يعتبر عاملاً يؤدي إلى ضرورة اهتلاك الأصول التي لا تساهم في تخفيض النسب الخاصة بالتلوث .

وبتطبيق ذلك (أو بالقياس) على الأصول البشرية بشكل خاص نجد أن : اهتلاك الأصول البشرية عبارة عن اهتلاك قيمة الاستثمارات طويلة ومتوسطة الأجل في الموارد البشرية على مدار عدّة دورات مالية وذلك نتيجة عدة أسباب ، من أهمها :

أ) أسباب مادية ناتجة عن :

- مرور الزمن على وجود الفرد قائماً بعمله بالمنشأة بالنسبة للاستثمارات طويلة الأجل .

- انقضاء مدة الاستفادة من الاستثمارات متوسطة الأجل (أي مرور الزمن) طالما الفرد مازال قائماً بعمله بالمنشأة .

ب) أسباب اقتصادية ناتجة عن :

التطور التكنولوجي وظهور تقنيات جديدة بحاجة إلى خبرات ومهارات جديدة متطورة تبعاً لتلك التقنيات .

ت) أسباب حقوقية :

وتتمثل بانتهاء مدة عقد العمل بالنسبة للفرد بشكل نظامي أو عملية فسخ العقد لأي سبب كان من كلا الطرفين الفرد أو المنشأة وما يترتب على ذلك من استحقاقات وشروط عقدية تبعاً للعقد .

هذا وإن الهدف الرئيسي من اهتلاك الاستثمارات في الموارد البشرية هو مقابلة ما يهتلك من خدمات هذا الأصل بالعوائد التي تم الحصول عليها منه ، وذلك لتحقيق مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات ، وبمعنى آخر توزيع قيمة الأصل البشري على العمر الإنتاجي المقدر له وذلك من خلال تحميل كل دورة مالية بقسط الاهتلاك الذي يخصها فقط مع تكوين مخصص لاهتلاك الأصل البشري

يقـــابل مع قيمة الأصل بعد انتهاء العمر الإنتاجي الخاص به (مدة العقد أو مدة الاستفادة من خدماته) من أجل توفير القدرة على استبداله أو اقتناء أصل جديد بديل .

ومن أجل ذلك لا بد من اعتماد طريقة لتقييم الأصول البشرية حيث أنه يوجد عدة طرائق مالية متنوعة منها :

- طـــريقة التكلفة التاريخية للموارد البشرية : وتتمثل في تحديد تكلفة اقتناء الموارد البشرية وتهيئتها في وضع صالح للاستثمار والاستفادة منها .

- طـــريقة تكلفة الإحلال للموارد البشرية : وهي تتمثل بقيمة التضحية التي ستتحملها المنشأة اليوم لإحلال موارد بشرية بدلاً من الموجودة الآن بحيث يكون البديل قادراً على تقديم نفس المجموعة من الخدمات التي يقوم بها الفرد الذي يشغل هذه الوظيفة .

ولكـــن هذه الطريقة لا يمكن اتباعها إلاّ للأغراض الإدارية حيث أنها تستوجب حساب تكلفة الإحـــلال لكل مورد بشري بآخر جديد يحل محله ، ومن الصعوبة حساب ذلك وخاصة إذا كان ذلك العامل موهوب إلاّ من الناحية النظرية فقط . (١)

- طـــريقة القـــيمة الرأسمالية للرواتب والأجور : اقترح بعض المحاسبين تقييم الموارد البشرية بالقيمة الرأسمالـــية للرواتـــب والأجور على أساس رسملة الرواتب والأجور التي تدفعها الوحدة الاقتصادية للعاملين ، وتفترض هذه الطريقة وجود علاقة سببية مباشرة بين مرتب الفرد والمنافع المستقبلية التي تحصل عليها الوحدة الاقتصادية والتي تمثل قيمة الفرد بالنسبة لهذه الوحدة .

ويعيـــب هذه الطريقة أنها تفترض تساوي المنافع التي يؤديها الأفراد للمنشأة من خلال تساوي مرتـــباتهم ، في حين أن المنافع التي يؤديها الفرد قد تختلف عن المنافع التي يؤديها فرد آخر بنفس الدرجة والراتـــب ، وفضلاً عما سبق هناك مشكلة تتعلق بتحديد ماهية الأجر المستخدم واختيار معدل الخصم اللازم للوصول للقيمة الرأسمالية للرواتب والأجور . (٢)

ومن خلال ما تقدم يرى الباحث بأن تطبيق محاسبة الموارد البشرية وتقييم الأصل البشري لا بد وأن يعتمد - في الوقت الحالي – على بيانات التكلفة التاريخية حتى يتسنى لهذه المحاسبة الجديدة الانطلاق وفتح الباب أمام الباحثين والمهتمين لإجراء الأبحاث وتطوير محاسبة الموارد البشرية .

(١) عبد آل آدم ، د. يوحنا – ١٩٨١ –مرجع سابق – صفحة١١٥-١١٦.

(٢) عبد آل آدم ، د. يوحنا – ١٩٨١ – مرجع سابق – صفحة ١١٧-١١٨ .

ولكن تبقى نقطة مهمة وهي تحديد أسلوب الاهتلاك (طريقة حساب الاهتلاك) الذي يتوقف عليـــه تحديد قسط الاهتلاك السنوي . حيث يوجد أكثر من أسلوب (قسط ثابت – قسط متناقص – قسط متزايد – ...) . ونظراً لعدم وجود إمكانية لدراستها ضمن البحث الحالي فإنه سوف يتبع قسط الاهـــتلاك الثابت ضمن البحث مع الأخذ بعين الاعتبار للعوامل المؤثرة عليه بواسطة معاملات تصحيح لقسط الاهتلاك السنوي .

وهـــنا يجـــب التمييز كما تم التوضيح سابقاً بين الاستثمارات في الموارد البشرية طويلة الأجل والاستثمارات في الموارد البشرية متوسطة الأجل وقصيرة الأجل حيث أن معدل الاهتلاك يختلف حسب كل نوع . وبالتالي لحساب القسط السنوي لاهتلاك الأصول البشرية لدينا المعادلات التالية :

قسط اهتلاك الأصول البشرية = [قسط اهتلاك الاستثمارات طويلة الأجل في الموارد البشرية + قسط اهتلاك الاستثمارات متوسطة الأجل في الموارد البشرية] × معاملات التصحيح .

=[(تكلفـــة الاســـتثمارات طويلـــة الأجل × معدل اهتلاك طويلة الأجل) + (تكلفة الاستثمارات متوسطة الأجل × معدل اهتلاك متوسطة الأجل)] × معاملات التصحيح .

وبالرموز : كَ = [(ق١×م١) + (ق٢ × م٢)] × S = (ك ١ + ك ٢) × S

حيث أن : كَ – ترمز إلى قسط اهتلاك الموارد البشرية السنوي المصحح .

S – ترمز إلى معاملات تصحيح قسط اهتلاك الموارد البشرية السنوي .

هذا وان معاملات تصحيح قسط اهتلاك الموارد البشرية يمكن أن تتمثل على سبيل المثال بمعامل تغـــير تكلفة الاستثمار في الموارد البشرية (S (n)) سواءً أكانت طويلة الأجل أو متوسطة الأجل . وهو يجب أن يكون أكبر من الواحد في حالة الزيادة وأقل من الواحد في حالة النقصان .

أي أنّ :

كَ = (ك١ + ك ٢) × S١ = كَ١ + كَ٢

حيـــث أن : – كَ١ تمثل قسط اهتلاك الاستثمارات طويلة الأجل في الموارد البشرية المصحح بمعاملات التصحيح .

– كَ٢ تمـــثل قســـط اهـــتلاك الاســـتثمارات متوسطة الأجل في الموارد البشرية المصحح بمعاملات التصحيح .

وفي حال وجود أكثر من معامل (وبفرض عدد المعاملات n) فإن المعادلة يمكن أن تكون على الشكل التالي :

$$\text{كَ} = (\text{ك١} + \text{ك٢}) \times \{ S_1 + S_2 + \dots + S_n - (n - 1) \}$$

$$\text{كَ} = \{ \text{ك١} \times (S_1 + S_2 + \dots + S_n - (n - 1)) \} +$$

$$+ \{ \text{ك٢} \times (S_1 + S_2 + \dots + S_n - (n - 1)) \}$$

$$\text{كَ} = \text{كَ١} + \text{كَ٢}$$

١-٣-٣ - الاستبعاد :

هناك عدة عوامل أو ظروف تؤدي إلى تسوية أو تعديل قيمة الأصل البشري ، وكما يرى الباحث (وذلك من خلال الاسقاط من ظروف العمل والحياة ومن خلال الإستناد إلى بعض آراء كل من إريك فلامهولتز ود.مصطفى ابراهيم ود.محمد احمد موسى) ، **يعتبر من أهم تلك العوامل والظروف ما يلي :**

١) استبعاد الأصل البشري الناتج عن الوفاة : ويعتبر ذلك من القضاء والقدر حيث لا دخل فيه لا للفرد أو المنشأة ، مثل أي حالة طارئة أخرى كحريق آلة .. .. ، وتتم هنا تسوية قيمة الأصل البشري باعتبار الرصيد غير المهتلك دفترياً خسارة رأسمالية غير طبيعية تحمل على الفترة المالية التي تمت فيها حادثة الوفاة ، فضلاً عن التعويضات التي تدفع لأسرة المتوفى حيث تعالج نفس معالجة الرصيد الدفتري إلاّ إذا كان قد تم حجز احتياطي بشكل سابق لهذا الغرض لمقابلة تلك الخسارة (الرصيد الدفتري ، التعويضات الأخرى) .

ويرى الباحث أنه من الأفضل الاحتياط لمثل هذه الحالات وذلك من خلال عدّة طرق وأساليب يمكن إتباعها والتي منها : حجز احتياطي من أجل هذا الغرض أو التعاقد مع شركة التامين بإبرام عقد بقيمة معينة وبشروط تناسب وضع الشركة والعمالة الموجودة فيها ونسبة احتمال مثل ذلك السبب كالتعويض عند الوفاة وغيره من الأساليب الأخرى .

٢) استبعاد الأصل البشري الناتج عن الطرد : وهنا القرار يعود بذلك الاستبعاد للمنشأة وهي تتحمل نتيجة ذلك وتتم تسوية ذلك الاستبعاد باعتبار الرصيد غير المهتلك دفترياً خسارة رأسمالية غير طبيعية تحمل على الفترة المالية الحالية أو تقفل في الاحتياطي المحجوز سابقاً لهذا الغرض .

٣ً) اســتبعاد الأصل البشري الناتج عن الاستقالة : وهنا القرار يعود إلى الفرد بحد ذاته وبالتالي يوجد عدة حالات لمعالجة ذلك :

أ) الفـــرد يقوم بعملية المخالصة مع المنشأة بسداده للرصيد الدفتري (الاستثمارات المنفقة على الفرد طويلة أو متوسطة الأجل) لإبراء ذمته تجاه المنشأة بسبب استقالته الطوعيه وبالتالي المنشأة لا تتحمل أي خسارة غير طبيعية .

ب) الفـــرد يقوم بعملية المخالصة مع المنشأة بسداده جزء من الرصيد الدفتري لإبراء ذمته تجاه المنشأة بالاتفـــاق معهـــا وبالتالي تتحمل المنشأة الفرق بين مبلغ المخالصة والرصيد الدفتري ويعتبر خسارة رأسمالية غير طبيعية تحمل على الدورة المالية الحالية أو تقفل في الاحتياطي الخاص المحجوز سابقاً لهذا الغرض.

ت) الفرد يقوم بعملية المخالصة مع المنشأة بسداده للرصيد الدفتري فضلاً عن مبلغ إضافي تحدده المنشأة لإبراء ذمته تجاه المنشأة وبالاتفاق أو حسب نصوص نظام المنشأة بخصوص ذلك . وهنا المنشأة تحقق ربحـــاً رأسمالياً غير طبيعياً يحمل للدورة المالية الحالية أو يضاف إلى الاحتياطي الخاص المحجوز سابقاً للاحتياط لـــِ الاستبعاد بالاستقالة .

ث) تقبل استقالة الفرد دون تغريمه بالرصيد الدفتري أو جزء منه وبالتالي المنشأة تتحمل كافة الرصيد الذي يعالج كخسارة رأسمالية غير طبيعية كما سبق ، أو قد تكون الاستثمارات قد استهلكت دفترياً .

٤ً) استبعاد الأصل البشري الناتج عن إصابة العمل الدائمة :

الفرد قد يتعرض لاحتمال إصابته أثناء أدائه لعمله اليومي إصابة دائمة مثل عجز دائم أو تشوه أو قطع أحد أصابعه أو .. .. .. إلخ وذلك حسب نوع عمله وطبيعة اختصاصه والآلة التي يعمل عليها، وهذه الإصابة تكون سبباً كافياً إلى استبعاد الأصل البشري فضلاً عن توجب دفع مبلغ تعويض مناسب للفرد واحتمال استمرار دفع راتب الفرد (كتعويض له عن الإصابة) لمدة معينة من حياته أو حتى نهاية عقـــده الموقع مع المنشأة .. .. وذلك حسب سياسات المنشأة وعقود العمل المنظمة مع الأفراد العاملين فيها والقوانين والأنظمة النافذة وقانون التأمينات الاجتماعية الساري في البلد والخاضعة له أنظمة المنشأة.

وبالتالي المنشأة تتحمل الرصيد الدفتري الذي يعتبر خسارة رأسمالية غير طبيعية فضلاً عن مبلغ الـــتعويض عن الإصابة ، وفي حال استمرار دفع راتب الفرد (على شكل تعويض سنوي أو شهري)

مـــدة معينة من حياته يعالج هذا الراتب بتخفيض الاحتياطي الخاص بذلك بشكل سنوي بمقدار الراتب المدفـــوع للفرد . علماً بأن هذا الاحتياطي يحجز في الدورة التي يتم فيها إصابة الفرد واستبعاده فيها من العمل وذلك حسب القوانين والأنظمة السارية على المنشأة وقانون العمل والنظام المالي فيها والمثال التالي يوضح ذلك :

مثال توضيحي (الاستبعاد الناجم عن إصابة العمل الدائمة) :

- عـــلى فرض أن قيمة الأصل البشري لـِ عامل يعمل على آلة كبس الأزرار في شركة ألبسة جاهزة ٧٥٠٠٠ ل س (منها ٢٥٠٠٠ ل س متوسطة الأجل والباقي طويل الأجل) والمخصص المحجوز له بتاريخ ١ /١٩٩٨/١ (٤٠٠٠٠ ل س موزع مناصفة بين المتوسط وطويل الأجل)
- وكـــان احتياطي إصابة العمل يبلغ ١٠٠٠٠٠ل.س علماً أنه يتضمن ٥٧٠٠٠ ل.س لمقابلة راتب وتعويض عامل آخر أصيب سابقاً والباقي احتياطي بشكل عام لإصابات العمل كافة .
- عـــلماً أن مدة خدمة عامل آلة الكبسون المتوقعة /١٠/ سنوات ، أي بمعدل اهتلاك سنوي ١٠%، ومدة الاستفادة من الاستثمارات متوسطة الأجل الخاصة به /٥/ سنوات ، أي بمعدل اهتلاك سنوي ٢٠% .
- ونتـــيجة إصـــابة العامل أثناء عمله مما أدى إلى عدم قدرته على متابعة عمله بسبب الإصابة أي تم اســتبعاده مقابل تعويض مقداره ٤٠٠٠٠ل.س يدفع له في آخر العام الحالي وتم الاتفاق معه على اســتمرار صـــرف راتـــبه حتى بلوغه الخمسين من عمره فضلاً عن صرف مبلغ ٢٥٠٠٠ ل.س كتعويض له عند بلوغه الخمسين من عمره بعد إيقاف صرف راتبه الشهري .
- علماً بأنه يبلغ من العمر الآن ٤٥ عاماً وراتبه الشهري /٦٠٠٠/ ل.س والإصابة تمت بتاريخ ١/٧/ ٩٨ وصـــدر قرار الاستبعاد بنفس تاريخ الإصابة . مع فرض عدم وجود عوامل أخرى مؤثرة على الوضع الاقتصادي والمالي تخص المنشأة .

وبالتالي يكون أسلوب المعالجة المحاسبية على الشكل التالي:

١) يحســـب الاهـــتلاك لمدة نصف عام (أي بمعدل ٥٠%) ويضاف إلى المخصص المحجوز لحساب الرصيد الدفتري للأصل البشري :

٥٠٠٠٠×١٠% × ٥٠% = ٢٥٠٠ ل.س

وبالنسبة لحساب الاهتلاك للأصل البشري فإنه خلال مدة الاستبعاد المؤقت لا يُحسب اهتلاك لقيمة الأصل البشري متوسط الأجل نظراً لأن قيام الفرد بعمله والإفادة من الاستثمارات متوسطة الأجل ترتبط بمدة الاستفادة منها والفرد حيث يكون الفرد قائماً على رأس عمله على عكس فترة الإصابة المؤقتة .

٦) استبعاد الأصل البشري الناتج عن انتهاء خدمة الفرد : وفي هذه الحالة يقفل المخصص المحجوز بحساب الأصل البشري ولا توجد أية مشاكل محاسبية .

وهنا لدينا حالة عكس حالة الاستبعاد ولا بد من ذكرها وهي عدم استبعاد الأصل البشري نتيجة انتهاء مدة خدمته (حسب العقد) بل تجديد العقد واستمرار الفرد بالعمل وهي حالة خاصة من حيث حساب الاهتلاك لهذا الأصل البشري وهنا من الأفضل الاستمرار بحساب الاهتلاك وتشكيل احتياطي ارتفاع قيمة الأصول البشرية بمقدار ذلك الاهتلاك وفق معدل الاهتلاك المتفق عليه محاسبياً وفق الأنظمة والقوانين النافذة بالبلد ، أو على الأقل ٥٠% من قسط الاهتلاك السابق مع الأخذ بعين الاعتبار أهمية عامل التضخم النقدي في البلد فضلاً عن العوامل الأخرى المؤثرة .

وبشكل عام مهما تعددت أسباب الاستبعاد أو (الدوران الخارجي للعمل) عند وجود خسارة رأسمالية غير طبيعية ، فإنها تحمل على الدورة المالية الحالية ، أو تعالج بالاحتياطي الخاص المحجوز سابقاً لهذا الغرض والمفصل حسب كل نوع من أسباب الاستبعاد للأصل البشري .

الفصل الثاني : الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية

و سـوف يعالج الباحث الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره على القوائم المالية ويقسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث . سيتناول الباحث في المبحث الأول ماهية ومتطلبات الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية . أما المبحث الثاني سيتناول أثر الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية على الحسابات الختامية و الميزانية الختامية مع مثال توضيحي لبيان الأثر على القوائم المالية و بيان الأهمية النسبية للإفصاح الحاسبي عن الموارد البشرية . وأخيراً سيتناول الباحث في المبحث الثالث موقف النظام المحاسبي الموحد من محاسبة الموارد البشرية مع بيان كيفية الإفصاح عن الموارد البشرية في الظروف الراهنة.

المبحث الأول : الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية

- ماهية الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية .

- متطلبات الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية .

٢-١-١ - ماهية الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية : (*)

يقضي مبدأ الإفصاح المحاسبي بشكل عام بضرورة شمول القوائم المالية على جميع المعلومات اللازمة والضرورية لإعطاء مستخدمي هذه القوائم صورة واضحة وصحيحة عن المنشأة .

وقد ظهرت أهمية هذا المبدأ نتيجة لظهور شركات الأموال والنص في قوانين الشركات في معظم الدول على ضرورة نشر القوائم المالية لهذه الشركات قبل الاجتماع السنوي للجمعيات العمومية كما نصت قوانين هذه الشركات على الحد الأدنى من المعلومات التي يجب الإفصاح عنه بل وأرفقت في كثير من الأحيان نماذج يلزم إتباعها في عرض هذه المعلومات (تعليمات ونصوص رسمية من قبل الأجهزة الحكومية المعنية والمنظمات المهنية) وذلك لأن هذه الأطراف الخارجية غالبا لا يملكون السلطة لإلزام المنشأة بتقديم ما يحتاجونه .

ويعتمد مبدأ الإفصاح المحاسبي الشامل على أربعة فروض رئيسية :

أولاً – إن احتياجات المستخدمين الخارجيين للمعلومات المحاسبية يمكن مقابلتها بمجموعة من القوائم المالية ذات الغرض العام .

ثانياً – إن هناك احتياجات مشتركة للأطراف الخارجية يمكن مقابلتها إذا ما اشتملت التقارير المالية ذات الغرض العام على معلومات ملائمة عن الدخل والثروة .

ثالثاً – إن دور المحاسب في الإفصاح عن المعلومات الملائمة للاحتياجات الخارجية يتحدد في إعداد وعرض القوائم الأربعة التالية كحد أدنى :

- قائمة المركز المالي (أو الميزانية) .
- قائمة الدخل (الحسابات الختامية) .
- قائمة التغير في حقوق الملكية (أو قائمة الأرباح المرحلة) .
- قائمة التدفق النقدي (أو قائمة التدفق المالي) .

والمعلومات التي يمكن قياسها والإفصاح عنها في القوائم المالية يجب أن تخضع للمعايير التالية :

١- التعريف : أي الخضوع لأحد التعاريف المحددة لعناصر القوائم المالية .

(*) إنظر الشيرازي ، د. عباس مهدي – ١٩٩٠ " مرجع سابق " صفحة ٣٢٢-٣٣٣ .

٢- القابلـية للقياس : أي يجب أن يكون البند الذي يثبت كأحد عناصر القوائم المالية قابلاً للقياس المالي .

٣- الملاءمـة : أي أن يؤثر البند من خلال المعلومات الخاصة به على تصرفات مستخدمي القوائم المالية .

٤- الـثقة : أي إمكانـية الاعتماد على هذه المعلومات من حيث درجة الصدق في تمثيلها للظاهرة ومن حيث الموضوعية وعدم التحيز . (١)

ومن خلال تطبيق تلك المعايير على الموارد البشرية يرى الباحث بالإتفاق مع الشيرازي النقاط التالية:

١- إن الموارد البشرية تخضع لتعريف الأصول التي تعتبر من عناصر قائمة المركز المالي للمنشاة .

٢- نظـراً لإمكانـية تحديـد تكلفـة الأصل البشري وبيانها مُفَصَّلة حسب تقسيماتها ضمن عدة حسابات مختلفة تكوِّن بمجموعها تكلفة الأصل البشري فإنه يمكن قياسها مالياً .

٣- تحـتاج الإدارة والمسـتثمرون إلى معلومات حول استثمارات المنشأة بالأصول البشرية وهذه المعلومـات تساعدهم على اتخاذ القرارات الخاصة باقتناء أو الاحتفاظ أو الاستغناء عن أسهم هـذه المنشأة وذلك بالنسبة للمستثمرين ، أما بالنسبة للإدارة فهي تساعدها على اتخاذ القرار السليم فيما يتعلق بإدارة واستغلال واستخدام تلك الاستثمارات بالأصول البشرية بشكل أفضل لتحقيق الأهداف المنشودة .

٤- إن اعتماد أساس سليم وموضوعي لقياسها والتعبير عنها يجعل من الممكن الاعتماد عليها والثقة فيها .

ويرى الباحث بأن اعتماد أساس التكلفة التاريخية لقياس المعلومات الخاصة بالأصول البشرية في الوقت الراهن على الأقل يجعل من الممكن الاعتماد على تلك المعلومات والثقة فيها ، وهذا يتماشى مع المـبادئ المحاسـبية المـتعارف عليها والتي أعلنتها هيئة مبادئ المحاسبة "A P B" التي شُكِّلَتْ في عام ١٩٥٩ حيث نَصَّتْ على أنه يجب إثبات الأصول الثابتة بما يعادل تكلفة شراء هذه الأصول أو إنشائها عـلى أساس التكلفة التاريخية . ويتفق هذا مع الأسلوب المتبع في الوقت الراهن لقياس الأصول الأخرى باعتماد التكلفة التاريخية . (٢)

(١) الشيرازي ، د. عباس مهدي – ١٩٩٠ " نظرية المحاسبة " صفحة ٣٢٣-٣٢٤ .

(٢) القاضي – ١٩٩١ " مراجعة الحسابات – الأساسيات " صفحة ٢٦ .

٢-١-٢ – متطلبات الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية : (*)

ممـا تقدم اتضح لنا بأنّ الإنفاق على الاستثمار في الموارد البشرية يجب اعتباره أصلاً من أصول المنشـأة وبالتالي ضرورة إظهار قيمة الاستثمارات في الموارد البشرية ضمن القوائم المالية للمنشأة وذلك باعتماد تكلفة تلك الموارد البشرية .

ولكـن مـن أجل الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية لا بد من اعتماد بعض النقاط والإجراءات والتي تُعْتَبر من المتطلبات الأساسية من أجل ذلك الإفصاح المحاسبي وأهمها ما يلي :

١- فصل عناصر تكاليف الموارد البشرية عن التكاليف الأخرى والعمل على تبويبها تبويباً وظيفياً .

ويرى الباحث بأنه يمكن تبويبها في المنشآت الصناعية مثلاً على النحو التالي :

(١) الاستثمارات في الموارد البشرية في مراكز الإنتاج .

(٢) الاستثمارات في الموارد البشرية في مراكز الخدمات الإنتاجية .

(٣) الاستثمارات في الموارد البشرية في مراكز الخدمات التسويقية .

(٤) الاستثمارات في الموارد البشرية في مراكز الخدمات الإدارية والمالية .

ويسـاعد التبويـب السابق في احتساب تكلفة الإنتاج ؛ حيث أن تكاليف استثمارات الموارد البشـرية في مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات الإنتاجية هي فقط التي تدخل ضمن هذه التكلفة من أصل تكلفة استثمارات الموارد البشرية بالمنشاة ، وتضم :

أ) التكالـيف الإيراديه الجارية (تكاليف الأنشطة) للاستثمارات في الموارد البشرية في مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات الإنتاجية .

ب) الجـزء المهـتلك (المسـتنفذ) مـن التكاليف الإيراديه المؤجلة طويلة ومتوسطة الأجل للاستثمارات في الموارد البشرية في مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات الإنتاجية .

أمـا تكالـيف الاستثمارات في الموارد البشرية في مراكز الخدمات التسويقية فهي تدخل ضمن تكلفة المبـيعات بنفس التقسيم السابق وكذلك الأمر بالنسبة لتكلفة الاستثمارات في الموارد البشرية في مراكز الخدمـات الإدارية فهي تُحمَّل على التكلفة الكلية بهدف إعداد قوائم التكاليف وبنفس التقسيم السابق وبحيث لا تؤثر على تكلفة الإنتاج أو تكلفة المبيعات .

(*) إنظر فلامهولتز ، إريك – ١٩٩٢ " مرجع سابق " صفحة ٩٥-١٠٣ .

٢- الفصل بين عناصر التكاليف طويلة الأجل ومتوسطة الأجل والإيراديه الجارية ، ومسك حسابات فرعية حسب عناصر التكاليف مثل :

- تكلفة الاستقطاب - تكلفة الاختبار

- تكلفة التعيين - تكلفة التدريب الرسمي

- تكلفة التوجيه - تكلفة التدريب أثناء العمل

- تكاليف أخرى متنوعة - فضلاً عن حسابات التكاليف الإيراديه الجارية .

ويعتبر هذا الفصل بين العناصر ذو أهمية كبيرة نظراً لما يساعد ذلك الفصل في عملية حساب معدل الاهتلاك بالنسبة للموارد البشرية ، حيث تمتلك التكلفة الإيراديه المؤجلة بأكثر من معدل على النحو التالي :

أ) تمتلك تكاليف الاستثمارات في الموارد البشرية طويلة الأجل على مدار مدة خدمة الفرد (مدة عقد العمل المتفق عليها وقابلية العقد للتجديد) طالما أنه لم يترك العمل وهي تتمثل بتكلفة الحصول على الموارد البشرية والتي تشمل :

-تكلفة الاستقطاب - تكلفة الاختبار - تكلفة التوظيف (التعيين) .

ب) تمتلك تكاليف الاستثمارات في الموارد البشرية متوسطة الأجل على مدار الفترة التي يتوقع أن تستفيد منها المنشاة من هذه التكاليف (بغض النظر عن مدة خدمة الفرد) وهي يمكن أن تتكرر أكثر من مرة خلال خدمة الفرد في المنشاة وتتمثل بتكلفة التعلم للموارد البشرية والتي تشتمل :

- تكلفة التدريب الرسمي - تكلفة التوجيه - تكلفة التدريب أثناء العمل .

وبناء على ما سبق نجد أن :

- قسط اهتلاك الموارد البشرية السنوي لفرد (أو مجموعة من الأفراد) = قسط اهتلاك الموارد البشرية طويلة الأجل على مدار خدمة الفرد + قسط اهتلاك الموارد البشرية متوسطة الأجل .
  وبالترميز يكون لدينا : ك = ك ١ + ك ٢ .

حيث : - ك : تمثل قسط اهتلاك الموارد البشرية السنوي لفرد (أو مجموعة من الأفراد) .

- ك ١ : تمثل قسط اهتلاك الموارد البشرية طويلة الأجل على مدار خدمة الفرد .

- ك ٢ : تمثل قسط اهتلاك الموارد البشرية متوسطة الأجل .

- قسط اهتلاك الموارد البشرية طويلة الأجل على مدار خدمة الفرد = تكلفة الموارد البشرية طويلة الأجل × نسبة معدل الاهتلاك حسب مدة خدمة الفرد .

وبالترميز يكون لدينا : ك ١ = ق ١ × م ١ .

حيث : - ك ١ : : تمثل قسط اهتلاك الموارد البشرية طويلة الأجل على مدار خدمة الفرد .

- ق ١ : تمثل تكلفة الموارد البشرية طويلة الأجل .

- م ١ : تمثل نسبة معدل الاهتلاك حسب مدة خدمة الفرد .

- قسط اهتلاك الموارد البشرية متوسطة الأجل = تكلفة الموارد البشرية متوسطة الأجل × نسبة معدل الاهتلاك حسب مدة الاستفادة من تكلفة الفرد متوسطة الأجل .

وبالترميز يكون لدينا : ك ٢ = ق ٢ × م ٢ .

حيث : - ك ٢ : : تمثل قسط اهتلاك الموارد البشرية متوسطة الأجل .

- ق ٢ : تمثل تكلفة الموارد البشرية متوسطة الأجل.

- م ٢ : تمثل نسبة معدل الاهتلاك حسب مدة الاستفادة من تكلفة الفرد متوسطة الأجل .

- ومن المعروف بأن نسبة معدل الاهتلاك بشكل عام تساوي مقلوب مدة الاهتلاك كنسبة مئوية . وذلك كما يلي :

م ١ = (ق ١) ÷ (ق ١ × ع ١) × ١٠٠% = ١ ÷ ع١ × ١٠٠%

م ٢ = (ق ٢) ÷ (ق ٢ × ع ٢) × ١٠٠% = ١ ÷ ع٢ × ١٠٠%

حيث : - ع ١ تمثل مدة خدمة الفرد المتوقعة .

- ع ٢ تمثل مدة الاستفادة المتوقعة من تكلفة الفرد متوسطة الأجل .

- أي قسط اهتلاك الموارد البشرية السنوي يحسب بشكل عام من خلال المعادلة التالية :

ك = ك١ + ك ٢ = ق١ × م١ + ق٢ × م٢

وهنا يرى الباحث أنه من الأفضل مسك حسابات تكاليف الاستثمارات في الموارد البشرية على مستوى المجموعات وليس على مستوى الفرد وذلك من أجل تسهيل عملية حساب قسط الاهتلاك للموارد البشرية السنوي .

وبالتالي من الأفضل هنا تصنيف الأفراد حسب مجموعات العمل من حيث المكان أو طبيعة ونوع العمل أو أي معيار تراه المنشأة مناسباً وفق طبيعتها وخصائصها النوعية ومن ثم حساب متوسط مدة خدمة المجموعة ، ومتوسط مدة الاستفادة المتوقعة من تكلفة المجموعة متوسطة الأجل .

وفي حالة وجود أفراد لا يمكن دمجهم ضمن مجموعات نظراً لطبيعة عملهم المتخصصة لا بد هنا من معالجتهم بشكل منفرد كلٌ على حِدَا .

والمشكلة التي قد تظهر هنا هي حالة دخول فرد جديد (أو عدّة أفراد جدد) إلى المنشأة المصنفة إلى مجموعات من الأفراد حيث قد تختلف مدة خدمة الفرد الجديد عن مدة أي مجموعة أفراد وبالتالي لا بد من تعديل متوسط مدة خدمة مجموعة الأفراد التي يجب انضمامه إليها حسب المعيار المتبع بالمنشأة لتصنيف المجموعات مما يؤثر على نسبة معدل الاهتلاك السابقة .

ويرى الباحث هنا أنه يمكن حل هذه المشكلة باعتبار الفرد الجديد مجموعة قائمة بذاتها (أصل بشري جديد أو عدّة أصول بشرية جديدة) أي تكوين مجموعة جديدة تضم الأفراد الجدد ويتم حساب معدلات الاهتلاك ضمن هذه المجموعة على حدا نظراً لعدم توافق مدة خدمة الأفراد الجدد مع أي متوسط من متوسطات مدد خدمة أي مجموعة من المجموعات .

٣- تحديد الأصول البشرية المستبعدة في المنشأة (الأفراد الذين يتركوا العمل لأسباب مختلفة كالاستقالة، المرض الدائم ، الطرد ، ...) ، وذلك بهدف تحديد الخسائر الناجمة عن ذلك والتي تحدد على أساس : تكلفة الاستثمار في الفرد البشري ناقصاً إجمالي الجزء المهتلك من هذه التكلفة (أي مخصص اهتلاك الاستثمار في الفرد البشري) ، وهذه الخسارة إما أن تحمل على حساب الأرباح والخسائر بالدورة الجارية أو تغطى من قبل الاحتياطي المشكل من أرباح المنشأة من أجل ذلك الغرض في سنوات سابقة والذي يمكن أن نسميه "احتياطي استبعاد وإحلال الموارد البشرية" ، فضلاً عن ضرورة تشكيل مؤونة

لمواجهة مخاطر دوران العمل التي تُشكل من حساب الأرباح والخسائر وذلك حسب طبيعة نشاط المنشأة وارتباطه بالتقلبات في الوضع الاقتصادي في بلد العمالة والأفراد الموجودين في المنشأة .

ومما تقدم يمكن وضع المخطط التالي الشكل التوضيحي رقم (٢) والذي يوضح تصنيف عناصر تكاليف الموارد البشرية وطريقة عرضها في الحسابات الختامية والقوائم المالية .

تكلفة الموارد البشرية

تكاليف إيراديه مؤجلة (تكلفة الأصل البشري)

تكاليف إيراديه جارية

طويلة الأجل (تكلفة الحصول)

متوسطة الأجل (تكلفة التعلم)

الأجور عن أيام العمل

الإجازات المدفوعة

العلاج الصحي

تكاليف أخرى جارية

تكلفة الاستقطاب

تكلفة الاختيار

تكلفة التعيين

تكلفة التدريب الرسمي

تكلفة التوجيه

تكلفة التدريب أثناء العمل

عملية رسملة الاستثمارات في الموارد البشرية حسب المركز الذي ترتبط به

عملية حساب قسط الإهتلاك السنوي للأصول البشرية وتشكيل مخصص الإهتلاك

مراكز الإنتاج والخدمات الإنتاجية

مراكز الخدمات التسويقية

مراكز الخدمات الإدارية والمالية

حساب التشغيل

حساب المتاجرة

حساب الأرباح والخسائر

الميزانية العمومية

أصول ثابتة :	
....	صافي ربح الدورة
أصول ثابتة وهمية :	
– الأصول البشرية :	– مخصص إهتلاك الأصول البشرية :
الاستثمارات في الموارد البشرية طويلة الأجل موزعة حسب المراكز	م . إ . الاستثمارات في الموارد البشرية طويلة الأجل موزعة حسب المراكز
الاستثمارات في الموارد البشرية متوسطة الأجل موزعة حسب المراكز	م . إ . الاستثمارات في الموارد البشرية متوسطة الأجل موزعة حسب المراكز

تصنيف عناصر تكاليف الموارد البشرية – شكل توضيحي رقم (٢)



المبحث الثاني : أثر الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية على القوائم المالية

- أثر الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية على الحسابات الختامية .

(حساب التشغيل - حساب المتاجرة - حساب الأرباح والخسائر)

- أثر الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية على الميزانية الختامية .
- مثال توضيحي لبيان الأثر على القوائم المالية .
- الأهمية النسبية للإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية .

تَعتَبِر المحاسبة التقليدية أن كافة الإنفاق على الاستثمار في الموارد البشرية مصروفات إيراديه بدلاً من اعتبارها أصلاً من أصول المنشأة وبالتالي لا تظهر قيمة الاستثمارات في الموارد البشرية ضمن القوائم المالية للدورة الاقتصادية ، مما يؤدي إلى تشويه رقم صافي الربح والمركز المالي للمنشأة .

وحيث أن هذه الاستثمارات في الموارد البشرية تستوفي القواعد المحاسبية المطلوبة لاعتبارها أصلاً فإنها يجب أن تعامل محاسبياً معاملة الأصل في القوائم المالية .

وبالتالي فإن للإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية عدّة آثار متنوعة يمكن تقسيمها حسب مجموعة الحسابات التي تؤثر فيها :

٢-٢-١ - الآثار على الحسابات الختامية (حسابات نتائج الأعمال) :

تُقْسم الحسابات الختامية إلى عدة حسابات تبعاً لطبيعة النشاط الاقتصادي الذي تمارسه المنشأة ، فإذا كانت مؤسسة تجارية يتم إعداد حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر ، أما إذا كانت المنشأة صناعية وتقوم بتحويل الخامات الأولية إلى منتجات تامة الصنع ، فإنه في هذه الحالة يجب إعداد حساب إضافي يبين التكلفة الصناعية للإنتاج التام وهو حساب التشغيل .

وسوف تقتصر الدراسة على المنشآت ذات الطبيعة الصناعية لأنها أشمل وأعم لأنواع الحسابات الختامية .

إن الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية ينطوي على ما يلي :

١- اعتبار الإنفاق على الاستثمار في الموارد البشرية (متوسط وطويل الأجل) مصروفاً إيرادياً مؤجلاً (مصروف رأسمالي) .

٢- تحميل الحسابات الختامية بالمصروفات القصيرة الأجل الخاصة بالموارد البشرية مقسمة حسب نوع المصروف قصير الأجل (الأجور - قيمة الإجازات المدفوعة - العلاج الصحي - مصاريف أخرى) وحسب المراكز المستفيدة منها (مراكز الإنتاج - مراكز الخدمات الإنتاجية - مراكز الخدمات التسويقية - مراكز الخدمات الإدارية والمالية) وذلك نظراً لعلمية رسملة الاستثمارات في الموارد البشرية متوسطة وطويلة الأجل .

٣- تحميل الحسابات الختامية بأقساط الاهتلاك السنوية الخاصة بالاستثمارات في الموارد البشرية طويلة الأجل ومتوسطة الأجل مقسمة حسب المراكز المستفيدة منها (مراكز الإنتاج - مراكز

الخدمات الإنتاجية – مراكز الخدمات التسويقية – مراكز الخدمات الإدارية والمالية) وحسب نوع الاستثمار (استقطاب – اختيار –تعيين – تدريب رسمي – توجيه – تدريب أثناء العمل – .. ..) .

٤ – إن رقم صافي الربح (أو الخسارة) سوف يعطي صورة حقيقية عن نتائج أعمال المنشأة نتيجة لاعتبار تكلفة الاستقطاب والتعيين والتأهيل والتنمية للموارد البشرية نفقات رأسمالية وبالتالي رسملتها وإظهارها بالميزانية واهتلاكها خلال العمر الإنتاجي للأصول البشرية .

٢-٢-٢ – الآثار على الميزانية الختامية (قائمة المركز المالي) :

إن الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية بإظهار قيمة الاستثمارات في الموارد البشرية (طويلة ومتوسطة الأجل) ضمن القوائم المالية للوحدة الاقتصادية (قائمة المركز المالي) يؤدي إلى التعبير الصحيح والعادل عن المركز المالي للوحدة حيث أن تلك الاستثمارات تعامل محاسبياً معاملة الأصل في القوائم المالية .

وتظهر قيمة الاستثمارات في الموارد البشرية (طويلة ومتوسطة الأجل) ضمن طرف الموجودات تحت بند الأصول الثابتة الوهمية مقسمة حسب مدة الاستفادة منها طويلة الأجل أو متوسطة الأجل وموزعة حسب مراكز الإنتاج المكونة للوحدة الاقتصادية بالتكلفة التاريخية ومفصلة حسب الحسابات الخاصة بها .

ويظهر مخصص الاهتلاك الخاص بقيمة الاستثمارات في الموارد البشرية (طويلة ومتوسطة الأجل) ضمن طرف المطاليب تحت بند مخصصات الاهتلاك مقسم حسب مدة الاستفادة من قيمة الاستثمارات في الموارد البشرية طويلة الأجل أو متوسطة الأجل وموزعة حسب مراكز الإنتاج المكونة للوحدة الاقتصادية ومفصلة حسب الحسابات الخاصة بها .

٢-٢-٣ – مثال تطبيقي : إنّ المثال التالي يوضح أثر الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية على الحسابات الختامية وأثره على القوائم المالية :

بفرض أن شركة لصناعة الألبسة الجاهزة (تم حجب اسم الشركة بناءً على طلب المؤسسين) مؤسسة وفق أحكام قانون الاستثمار لعام ١٩٩١ تقوم بصناعة وتوزيع الألبسة الجاهزة ومركزها في مدينة حلب ، وكانت نتائج الأعمال والقوائم المالية لها للأعوام الثلاثة الأولى منذ بدء تأسيسها للأعوام ١٩٩٥ – ١٩٩٦ – ١٩٩٧ كما يلي :

حساب التشغيل للأعوام الثلاثة ٩٥-٩٦-٩٧

١٩٩٥	١٩٩٦	١٩٩٧	البيان (المدين)	١٩٩٥	١٩٩٦	١٩٩٧	البيان (الدائن)
٠	٣١،٠١٢	٦٠،٧١٩	مخزون المواد الأولية في أول المدة	٣١،٠١٢	٦٠،٧١٩	٤٢،٣٢٠	مخزون المواد الأولية في آخر المدة
٠	٤٥،٤٥٥	٩٣،٢٥٤	الإنتاج تحت التشغيل في أول المدة	٤٥،٤٥٥	٩٣،٢٥٤	٣٥،٧٨٣	الإنتاج تحت التشغيل في آخر المدة
٢٥٠،٣١١	٣٤١،٢١٢	٤١٢،٠٦٠	أقمشة	٨٧٣،١١٨	١،٠٤٣،٨٦٧	١،٣٥٨،٣٣٥	تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة
٣٣،٠١٢	٤٢،٥٠٦	٥٧،٢٠٠	بطانة وخاصة				
٤٠،٥١٠	٤٩،٢١١	٦٣،٤١٧	كلف وتوابع التصنيع				
٢١٠،٧١٠	٣١٢،٦١٥	٤٠٠،١٠٩	أجور نقدية وتعويضات متنوعة لعمال الإنتاج				
٨٩،٣٢٠	٤٥،٣١٢	٣٩،٣٦٨	تكاليف تدريب وتأهيل واستقطاب عمال الإنتاج				
١٢٥،٧٢٢	١٣٠،٥١٧	١١٠،٣١١	مستلزمات خدمية				
٢٠٠،٠٠٠	٢٠٠،٠٠٠	٢٠٠،٠٠٠	إهتلاك الآلات				
٩٤٩،٥٨٥	١،١٩٧،٨٤٠	١،٤٣٦.٤٣٨	المجموع	٩٤٩،٥٨٥	١،١٩٧،٨٤٠	١،٤٣٦،٤٣٨	المجموع

حساب المتاجرة للأعوام الثلاثة ٩٥-٩٦-٩٧

١٩٩٥	١٩٩٦	١٩٩٧	البيان (المدين)	١٩٩٥	١٩٩٦	١٩٩٧	البيان (الدائن)
٠	٦٣،٢٠٠	٤٢،٥٠٠	الإنتاج التام في أول المدة	٦٣،٢٠٠	٤٢،٥٠٠	٥٦،٤٠٠	الإنتاج التام في آخر المدة
٨٧٣،١١٨	١،٠٤٣،٨٦٧	١،٣٥٨،٣٣٥	تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة	١،٦٥٣،٤١٠	٢،١٣٢،٧٥٠	٢،٤٢٤،٣٢٠	صافي قيمة المبيعات من الإنتاج التام بعد إستبعاد المردودات
٣٥،٧١٠	٤٢،٨١٥	٤٧،٣٣٨	أجور نقدية وتعويضات متنوعة لأفراد القسم التجاري				
٢٨،٧١٥	١٥،٢٣٣	١١،٧٣٩	تكاليف تدريب وتأهيل واستقطاب لأفراد القسم التجاري				
٣،٧١٢	٥،٤١٨	٥،١٦٩	مصاريف البيع والتوزيع				
٣٥،٠٠٠	٣٥،٠٠٠	٣٥،٠٠٠	إهتلاك وسائل نقل البضائع				
٧٤٠،٣٥٥	٩٦٩،٧١٧	٩٨٠،٦٣٩	مجمل الربح التجاري				
١،٧١٦،٦١٠	٢،١١٢،٠٥٠	٢،٤٣٨،٢٢٠	المجموع	١،٧١٦،٦١٠	٢،١٧٥،٢٥٠	٢،٤٨٠،٧٢٠	المجموع

حساب الأرباح والخسائر للأعوام الثلاثة ٩٥-٩٦-٩٧

١٩٩٥	١٩٩٦	١٩٩٧	البيان (المدين)	١٩٩٥	١٩٩٦	١٩٩٧	البيان (الدائن)
٦٥،٧١٢	٩٧،٨٩٠	١١٠،٣١٣	أجور نقدية وتعويضات متنوعة لأفراد الإدارة	٧٤٠،٣٥٥	٩٦٩،٧١٧	٩٨٠،٦٣٩	مجمل الربح التجاري
٤٨،٩١٧	٤٩،٧١٨	٢٧،٨١٠	تكاليف تدريب وتاهيل واستقطاب مجموعة أفراد الإدارة	٠	٣٣،٤٢٠	٠	ايرادات سنوات سابقة
٣٢،٤٠٠	٠	١٢،٧٠٠	ديون معدومة				
٨٧،٧١٢	٦٩،٣١٠	٧٥،٢١١	مستلزمات خدمية وتوريدات				
١٢٨،٩١٠	١٣٣،٢١١	١٢٩،٣١٠	مصروفات تحويلية متنوعة				
٧،٥٠٠	٧،٥٠٠	٧،٥٠٠	إهتلاك الأثاث وتجهيزات المكاتب				
٤٥،٠٠٠	٤٥،٠٠٠	٤٥،٠٠٠	إهتلاك نفقات إيرادية مؤجلة				
٠	٠	١٤٢،٣١٥	مصروفات سنوات سابقة				
٣٢٤،٢٠٤	٦٠٠،٥٠٨	٤٣٠،٤٨٠	صافي الربح				
٧٤٠،٣٥٥	١،٠٠٣،١٣٧	٩٨٠،٦٣٩	المجموع	٧٤٠،٣٥٥	١،٠٠٣،١٣٧	٩٨٠،٦٣٩	المجموع

الميزانية الختامية المقارنة للأعوام الثلاثة ٩٥-٩٦-٩٧

١٩٩٥	١٩٩٦	١٩٩٧	الموجودات	١٩٩٥	١٩٩٦	١٩٩٧	المطاليب
			الأصول الثابتة :				رأس المال :
٥،٢٢٥،٠٠٠	٥،٢٢٥،٠٠٠	٥،٢٢٥،٠٠٠	مباني وأراضي	٢،٠٠٠،٠٠٠	٢،٠٠٠،٠٠٠	٢،٠٠٠،٠٠٠	الشريك (١)
٢،٠٠٠،٠٠٠	٢،٠٠٠،٠٠٠	٢،٠٠٠،٠٠٠	آلات انتاجية	٢،٠٠٠،٠٠٠	٢،٠٠٠،٠٠٠	٢،٠٠٠،٠٠٠	الشريك (٢)
٣٥٠،٠٠٠	٣٥٠،٠٠٠	٣٥٠،٠٠٠	وسائل نقل البضائع	٢،٠٠٠،٠٠٠	٢،٠٠٠،٠٠٠	٢،٠٠٠،٠٠٠	الشريك (٣)
٧٥،٠٠٠	٧٥،٠٠٠	٧٥،٠٠٠	أثاث وتجهيزات مكتب الإدارة	٠	٣٢٤،٢٠٤	٩٢٤،٧١٢	الأرباح المدورة
٢٢٥،٠٠٠	٢٢٥،٠٠٠	٢٢٥،٠٠٠	نفقات ايرادية مؤجلة	٣٢٤،٢٠٤	٦٠٠،٥٠٨	٤٣٠،٤٨٠	أرباح الدورة الجارية
			الأصول المتداولة :	٢٠٠،٠٠٠	٤٠٠،٠٠٠	٦٠٠،٠٠٠	مخصص إهتلاك الآلات الانتاجية
٣١،٠١٢	٦٠،٧١٩	٤٢،٣٢٠	مخزون المواد الأولية في آخر المدة	٣٥،٠٠٠	٧٠،٠٠٠	١٠٥،٠٠٠	مخصص إهتلاك وسائل نقل البضائع
٤٥،٤٥٥	٩٣،٢٥٤	٣٥،٧٨٣	مخزون إنتاج تحت التشغيل في آخر المدة	٧،٥٠٠	١٥،٠٠٠	٢٢،٥٠٠	مخصص إهتلاك أثاث وتجهيزات مكاتب الادارة
٦٣،٢٠٠	٤٢،٥٠٠	٥٦،٤٠٠	مخزون الإنتاج التام في آخر المدة	٤٥،٠٠٠	٩٠،٠٠٠	١٣٥،٠٠٠	مخصص إهتلاك نفقات ايرادية مؤجلة
١٥٩،٣١٥	٣٩٩،٢١٢	٨٧،٣١٠	الزبائن	١،٤٠٠،٠٠٠	٩٧٠،٠٠٠	٤٢،٠٠٠	أوراق الدفع
١١٦،٨٦١	٤٢،٩٥٥	١٨٣،١٢٠	الصندوق	٢٧٩،١٣٩	٤٣،٩٢٨	٢٠،٢٤١	الموردون
٨،٢٩٠،٨٤٣	٨،٥١٣،٦٤٠	٨،٢٧٩،٩٣٣	المجموع	٨،٢٩٠،٨٤٣	٨،٥١٣،٦٤٠	٨،٢٧٩،٩٣٣	المجموع

علماً بأن الكشوف التحليلية للنفقات الخاصة بالموارد البشرية كانت كما يلي (بشكل تفصيلي) :

البيان	١٩٩٧	١٩٩٦	١٩٩٥
أجور نقدية وتعويضات خاصة بعمال الإنتاج :			
خلال فترة التدريب	١٢،٤٢٥	١٤،٩١٠	١٥،٩٢٠
عن أيام العمل العادية	٣٨٧،٦٨٤	٢٩٧،٧٠٥	١٩٤،٧٩٠
أجور نقدية وتعويضات خاصة بأفراد القسم التجاري :			
خلال فترة التدريب	٤،٣٢٠	٥،٩٧٠	٤،٢١٠
عن أيام العمل العادية	٤٣،٠١٨	٣٦،٨٤٥	٣١،٥٠٠
أجور نقدية وتعويضات خاصة بأفراد القسم الاداري والمالي :			
خلال فترة التدريب	٧،١١٠	٦،٣٢٠	٧،٢٥٠
عن أيام العمل العادية	١٠٣،٢٠٣	٩١،٥٧٠	٥٨،٤٦٢
تكاليف تدريب وتاهيل واستقطاب خاصة بعمال الإنتاج :			
رسوم دورات خارجية	٣٥،٠٠٠	٣٥،٠٠٠	٣٥،٠٠٠
تكاليف إستقطاب وتعيين	٤،٣٦٨	١٠،٣١٢	٥٤،٣٢٠
تكاليف تدريب وتاهيل واستقطاب خاصة بأفراد القسم التجاري :			
رسوم دورات خارجية	٥،٠٠٠	١٠،٠٠٠	٠
تكاليف إستقطاب وتعيين	٦،٧٣٩	٥،٢٣٣	٢٨،٧١٥
تكاليف تدريب وتاهيل واستقطاب خاصة بأفراد الإدارة :			
رسوم دورات خارجية	١٠،٠٠٠	٢٠،٠٠٠	٠
تكاليف إستقطاب وتعيين	١٧،٨١٠	٢٩،٧١٨	٤٨،٩١٧
مصروفات سنوات سابقة (تمت في نهاية عام ١٩٩٦) :			
رسوم دورة للإدارة العليا لمدة شهر	٥٠،٠٠٠	٠	٠
رسوم دورة للمدير التجاري لمدة ١٥ يوم	١٥،٠٠٠	٠	٠
رسوم دورة لمدير الإنتاج لمدة عشرة أيام	١٥،٠٠٠	٠	٠
مصروفات متنوعة تخص العام السابق	٦٢،٣١٥	٠	٠
المجموع	٧٧٨،٩٩٢	٥٦٣،٥٨٣	٤٧٩،٠٨٤

علماً بأن كافة عمال الإنتاج وقّعوا عقد لمدة ١٠ سنوات أما أفراد القسم التجاري فقد أبرموا عقـد عمل لمدة ٨ سنوات وبالنسبة للإدارة العامة والمالية فقد تم توقيع عقد عمل مع أفرادها لمدة ١٥ سنة . وذلك وفق النظام الداخلي للشركة وقانون العمل الداخلي الذي بموجبه تبرم كافة عقود العمل الخاصة بمنسوبيها .

هذا فضلاً عن أن فترة التدريب الداخلي (داخل المنشأة / أثناء العمل) التي خضع لها الكل أو سيخضع لها الأفراد الجدد سوف تستفيد منها الشركة لمدة ٤ سنوات وسطياً .

أمـا فترة التدريب الخارجي (خارج المنشأة / تدريب رسمي) التي خضع لها الكل أو سيخضع لها الأفراد الجدد سوف تستفيد منها الشركة لمدة ٦ سنوات وسطياً .

وبتطبيق محاسبة الموارد البشرية على تلك الشركة نجد ما يلي :

١. إن الأجـور النقدية والتعويضات خلال فترة التدريب الداخلي سوف ترسمل وتهتلك على مدار مدة الاستفادة المتوقعة من التدريب (٤ سنوات) أي بنسبة ٢٥% .

٢. إن رسـوم الدورات الخارجية سوف ترسمل وتهتلك على مدار مدة الاستفادة المتوقعة منها (٦ سنوات) أي بنسبة ١٦,٦٧% .

٣. إن تكاليف الاستقطاب والتعيين سوف ترسمل وتهتلك خلال مدة عمل الفرد بالشركة : - ١٠ سنوات لقسم الإنتاج أي بنسبة ١٠%

- ٨ سنوات للقسم التجاري أي بنسبة ١٢,٥%

- ١٥ سنة بالنسبة للإدارة العامة والمالية أي بنسبة ٦,٦٧%

٤. رقـم صـافي الـربح والمركز المالي للشركة سيتأثران نتيجة اعتبار تكلفة الاستقطاب والتعيين والتأهـيل والتدريب نفقات رأسمالية يتم إظهارها بالميزانية تحت بند الأصول البشرية وتهتلك على مدار العمر الإنتاجي الخاص بها .

٥. إن مؤشـرات تقييم الأداء سوف تعطي مدلولاً أكثر واقعية وأكثر دقة وصحة نتيجة تغير المركز المالي للشركة وفق اعتماد محاسبة الموارد البشرية .

٦. من أجل تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الشركة ؛ لا بد من معرفة كيفية حساب اهتلاك الأصول البشرية وفق تقسيماتها حسب حسابات الأصول البشرية الواجب تفصيلها وإيضاحها بالميزانية الختامية للشركة على مدار الأعوام الثلاثة ١٩٩٥-١٩٩٦-١٩٩٧ ، والتي تتم وفق المعادلات التالية :

- قسط اهتلاك الموارد البشرية السنوي لفرد (أو مجموعة من الأفراد) = قسط اهتلاك الموارد البشرية طويلة الأجل على مدار خدمة الفرد + قسط اهتلاك الموارد البشرية متوسطة الأجل .

وبالترميز يكون لدينا : ك = ك ١ + ك ٢ .

- قسط اهتلاك الموارد البشرية طويلة الأجل على مدار خدمة الفرد = تكلفة الموارد البشرية طويلة الأجل × نسبة معدل الاهتلاك حسب مدة خدمة الفرد .

وبالترميز يكون لدينا : ك ١ = ق ١ × م ١ .

- قسط اهتلاك الموارد البشرية متوسطة الأجل = تكلفة الموارد البشرية متوسطة الأجل × نسبة معدل الاهتلاك حسب مدة الاستفادة من تكلفة الفرد متوسطة الأجل

وبالترميز يكون لدينا : ك ٢ = ق ٢ × م ٢ .

أي أنّ : ك = ك١ + ك ٢ = ق١ × م١ + ق٢ × م٢

وبتطبيق تلك المعادلات يكون لدينا الجدول التالي :

جدول حساب إهتلاك الأصول البشرية مع بيان تقسيمات حسابات الأصول البشرية وأرصدتها على مدار الأعوام الثلاثة

البيان	١٩٩٧			١٩٩٦			١٩٩٥		
	قيمة الاهتلاك	معدل الاهتلاك	قيمة الأصل البشري	قيمة الاهتلاك	معدل الاهتلاك	قيمة الأصل البشري	قيمة الاهتلاك	معدل الاهتلاك	قيمة الأصل البشري
حساب الاستقطاب والتعين :									
قسم الإنتاج	٦،٩٠٠	% ١٠،٠٠	٦٩،٠٠٠	٦،٤٦٣	% ١٠،٠٠	٦٤،٦٣٢	٥،٤٣٢	% ١٠،٠٠	٥٤،٣٢٠
القسم التجاري	٥،٠٨٦	% ١٢،٥٠	٤٠،٦٨٧	٤،٢٤٤	% ١٢،٥٠	٣٣،٩٤٨	٣،٥٨٩	% ١٢،٥٠	٢٨،٧١٥
الإدارة العامة والمالية	٦،٤٣٣	% ٦،٦٧	٩٦،٤٤٥	٥،٢٤٥	% ٦،٦٧	٧٨،٦٣٥	٣،٢٦٣	% ٦،٦٧	٤٨،٩١٧
حساب التدريب الرسمي الخارجي :									
قسم الإنتاج	٢٠،٠٠٤	% ١٦،٦٧	١٢٠،٠٠٠	١١،٦٦٩	% ١٦،٦٧	٧٠،٠٠٠	٥،٨٣٥	% ١٦،٦٧	٣٥،٠٠٠
القسم التجاري	٥،٠٠١	% ١٦،٦٧	٣٠،٠٠٠	١،٦٦٧	% ١٦،٦٧	١٠،٠٠٠	٠	% ١٦،٦٧	٠
الإدارة العامة والمالية	١٣،٣٣٦	% ١٦،٦٧	٨٠،٠٠٠	٣،٣٣٤	% ١٦،٦٧	٢٠،٠٠٠	٠	% ١٦،٦٧	٠
حساب التدريب الداخلي :									
قسم الإنتاج	١٠،٨١٤	% ٢٥،٠٠	٤٣،٢٥٥	٧،٧٠٨	% ٢٥،٠٠	٣٠،٨٣٠	٣،٩٨٠	% ٢٥،٠٠	١٥،٩٢٠
القسم التجاري	٣،٦٢٥	% ٢٥،٠٠	١٤،٥٠٠	٢،٥٤٥	% ٢٥،٠٠	١٠،١٨٠	١،٠٥٣	% ٢٥،٠٠	٤،٢١٠
الإدارة العامة والمالية	٥،١٧٠	% ٢٥،٠٠	٢٠،٦٨٠	٣،٣٩٣	% ٢٥،٠٠	١٣،٥٧٠	١،٨١٣	% ٢٥،٠٠	٧،٢٥٠
المجموع	٧٦،٣٦٩		٥١٤،٥٦٧	٤٦،٢٦٧		٣٣١،٧٩٥	٢٤،٩٦٤		١٩٤،٣٣٢

حساب التشغيل وفق محاسبة الموارد البشرية للأعوام الثلاثة ٩٥-٩٦-٩٧

البيان (المدين)	١٩٩٧	١٩٩٦	١٩٩٥	البيان (الدائن)	١٩٩٧	١٩٩٦	١٩٩٥
مخزون المواد الأولية في أول المدة	٦٠،٧١٩	٣١،٠١٢	٠	مخزون المواد الأولية في آخر المدة	٤٢،٣٢٠	٦٠،٧١٩	٣١،٠١٢
الإنتاج تحت التشغيل في أول المدة	٩٣،٢٥٤	٤٥،٤٥٥	٠	الإنتاج تحت التشغيل في آخر المدة	٣٥،٧٨٣	٩٣،٢٥٤	٤٥،٤٥٥
المشتة	٤١٢،٠٦٠	٣٤١،٢١٢	٢٥٠،٣١١	تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة	١،٣٤٤،٢٦٠	١،٠٠٩،٤٨٥	٧٨٣،١٢٥
بطانة وخاصة	٥٧،٢٠٠	٤٢،٥٠٦	٣٣،٠١٢				
كلف وتوابع التصنيع	٦٣،٤١٧	٤٩،٢١١	٤٠،٥١٠				
أجور عمال الإنتاج العادية الجارية	٣٨٧،٦٨٤	٢٩٧،٧٠٥	١٩٤،٧٩٠				
مستلزمات خدمية	١١٠،٣١١	١٣٠،٥١٧	١٢٥،٧٢٢				
إهتلاك الآلات	٢٠٠،٠٠٠	٢٠٠،٠٠٠	٢٠٠،٠٠٠				
إهتلاك الأصول البشرية في مراكز الإنتاج :							
الاستقطاب والتعين	٦،٩٠٠	٦،٤٦٣	٥،٤٣٢				
التدريب الرسمي الخارجي	٢٠،٠٠٤	١١،٦٦٩	٥،٨٣٥				
التدريب الداخلي / أثناء العمل	١٠،٨١٤	٧،٧٠٨	٣،٩٨٠				
المجموع	١،٤٢٢،٣٦٣	١،١٦٣،٤٥٨	٨٥٩،٥٩٢	المجموع	١،٤٢٢،٣٦٣	١،١٦٣،٤٥٨	٨٥٩،٥٩٢

حساب المتاجرة وفق محاسبة الموارد البشرية للأعوام الثلاثة ٩٥-٩٦-٩٧

١٩٩٥	١٩٩٦	١٩٩٧	البيان (المدين)	١٩٩٥	١٩٩٦	١٩٩٧	البيان (الدائن)
٠	٦٣،٢٠٠	٤٢،٥٠٠	الإنتاج التام في أول المدة	٦٣،٢٠٠	٤٢،٥٠٠	٥٦،٤٠٠	الإنتاج التام في آخر المدة
٧٨٣،١٢٥	١،٠٠٩،٤٨٥	١،٣٤٤،٢٦٠	تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة	١،٦٥٣،٤١٠	٢،١٣٢،٧٥٠	٢،٤٢٤،٣٢٠	صافي قيمة المبيعات من الإنتاج التام بعد إستبعاد المردودات
٣١،٥٠٠	٣٦،٨٤٥	٤٣،٠١٨	أجور لأفراد القسم التجاري العادية الجارية				
٣،٧١٢	٥،٤١٨	٥،١٦٩	مصاريف البيع والتوزيع				
٣٥،٠٠٠	٣٥،٠٠٠	٣٥،٠٠٠	إهتلاك وسائل نقل البضائع				
			إهتلاك الأصول البشرية في المراكز التجارية :				
٣،٥٨٩	٤،٢٤٤	٥،٠٨٦	الاستقطاب والتعين				
٠	١،٦٦٧	٥،٠٠١	التدريب الرسمي الخارجي				
١،٠٥٣	٢،٥٤٥	٣،٦٢٥	التدريب الداخلي / أثناء العمل				
٨٥٨،٦٣٢	١،٠١٦،٨٤٧	٩٩٧،٠٦١	مجمل الربح التجاري				
١،٧١٦،٦١٠	٢،١١٢،٠٥٠	٢،٤٣٨،٢٢٠	المجموع	١،٧١٦،٦١٠	٢،١٧٥،٢٥٠	٢،٤٨٠،٧٢٠	المجموع

حساب الأرباح والخسائر وفق محاسبة الموارد البشرية للأعوام الثلاثة ٩٥-٩٦-٩٧

البيان (المدين)	١٩٩٧	١٩٩٦	١٩٩٥	البيان (الدائن)	١٩٩٧	١٩٩٦	١٩٩٥
أجور أفراد الإدارة العامة والمالية الفعلية الجارية	١٠٣،٢٠٣	٩١،٥٧٠	٥٨،٤٦٢	مجمل الربح التجاري	٩٩٧،٠٦١	١،٠١٦،٨٤٧	٨٥٨،٦٣٢
ديون معدومة	١٢،٧٠٠	٠	٣٢،٤٠٠	ايرادات سنوات سابقة	٠	٣٣،٤٢٠	٠
مستلزمات خدمية وتوريدات	٧٥،٢١١	٦٩،٣١٠	٨٧،٧١٢				
مصروفات تحويلية متنوعة	١٢٩،٣١٠	١٣٣،٢١١	١٢٨،٩١٠				
إهتلاك الأثاث وتجهيزات المكاتب	٧،٥٠٠	٧،٥٠٠	٧،٥٠٠				
إهتلاك نفقات ايرادية مؤجلة	٤٥،٠٠٠	٤٥،٠٠٠	٤٥،٠٠٠				
مصروفات سنوات سابقة	٦٢،٣١٥	٠	٠				
إهتلاك الأصول البشرية في الإدارة العامة والمالية :							
الاستقطاب والتعين	٦،٤٣٣	٥،٢٤٥	٣،٢٦٣				
التدريب الرسمي الخارجي	١٣،٣٣٦	٣،٣٣٤	٠				
التدريب الداخلي / أثناء العمل	٥،١٧٠	٣،٣٩٣	١،٨١٣				
صافي الربح	٥٣٦،٨٨٣	٦٩١،٧٠٤	٤٩٣،٥٧٢				
المجموع	٩٩٧،٠٦١	١،٠٥٠،٢٦٧	٨٥٨،٦٣٢	المجموع	٩٩٧،٠٦١	١،٠٥٠،٢٦٧	٨٥٨،٦٣٢

الميزانية الختامية المقارنة وفق محاسبة الموارد البشرية للأعوام الثلاثة ٩٥-٩٦-٩٧

الموجودات	١٩٩٧	١٩٩٦	١٩٩٥	المطاليب	١٩٩٧	١٩٩٦	١٩٩٥
التدريب الرسمي الخارجي	٣٠،٠٠٠	١٠،٠٠٠	٠	مخصص اهتلاك التدريب الرسمي الخارجي	٣٧،٥٠٨	١٧،٥٠٤	٥،٨٣٥
التدريب الداخلي / أثناء العمل	١٤،٥٠٠	١٠،١٨٠	٤،٢١٠	مخصص اهتلاك التدريب الداخلي / أثناء العمل	٢٢،٥٠١	١١،٦٨٨	٣،٩٨٠
الأصول البشرية في الإدارة العامة والمالية :				مخصص اهتلاك الأصول البشرية في القسم البحري :			
الاستقطاب والتعيين	٩٦،٤٤٥	٧٨،٦٣٥	٤٨،٩١٧	مخصص اهتلاك الاستقطاب والتعيين	١٢،٩١٩	٧،٨٣٣	٣،٥٨٩
التدريب الرسمي الخارجي	٨٠،٠٠٠	٢٠،٠٠٠	٠	مخصص اهتلاك التدريب الرسمي الخارجي	٦،٦٦٨	١،٦٦٧	٠
التدريب الداخلي / أثناء العمل	٢٠،٦٨٠	١٣،٥٧٠	٧،٢٥٠	مخصص اهتلاك التدريب الداخلي / أثناء العمل	٧،٢٢٣	٣،٥٩٨	١،٠٥٣
الأصول المتداولة :				مخصص اهتلاك الأصول البشرية في الإدارة العامة والمالية :			
مخزون المواد الأولية في آخر المدة	٤٢،٣٢٠	٦٠،٧١٩	٣١،٠١٢	مخصص اهتلاك الاستقطاب والتعيين	١٤،٩٤١	٨،٥٠٨	٣،٢٦٣
مخزون انتاج تحت التشغيل في آخر المدة	٣٥،٧٨٣	٩٣،٢٥٤	٤٥،٤٥٥	مخصص اهتلاك التدريب الرسمي الخارجي	١٦،٦٧٠	٣،٣٣٤	٠
مخزون الإنتاج التام في آخر المدة	٥٦،٤٠٠	٤٢،٥٠٠	٦٣،٢٠٠	مخصص اهتلاك التدريب الداخلي / أثناء العمل	١٠،٣٧٥	٥،٢٠٥	١،٨١٣
الزبائن	٨٧،٣١٠	٣٩٩،٢١٢	١٥٩،٣١٥	أوراق الدفع	٤٢،٠٠٠	٩٧٠،٠٠٠	١،٤٠٠،٠٠٠
الصندوق	١٨٣،١٢٠	٤٢،٩٥٥	١١٦،٨٦١	الموردون	٢٠،٢٤١	٤٣،٩٢٨	٢٧٩،١٣٩
المجموع	٨،٧٩٤،٥٠٠	٨،٨٤٥،٤٣٥	٨،٤٨٥،١٧٥	المجموع	٨،٧٩٤،٥٠٠	٨،٨٤٥،٤٣٥	٨،٤٨٥،١٧٥

من خلال المقارنة بين نتائج الحسابات قبل وبعد تطبيق محاسبة الموارد البشرية نجد ما يلي :

- ظهـر صافي الربح بشكل حقيقي وصحيح عند تطبيق محاسبة الموارد البشرية لتحميل كل دورة مالـية بما يخصها من المصاريف أي تحقق مبدأ السنوية ومبدأ مقابلة الإيرادات بالمصاريف والجدول التالي يوضح الفروق بين النتائج :

العام	صافي الربح وفق المحاسبة التقليدية	صافي الربح وفق محاسبة الموارد البشرية	الفرق (بالزيادة)
١٩٩٥	٣٢٤٢٠٤	٤٩٣٥٧٢	١٦٩٣٦٨ +
١٩٩٦	٦٠٠٥٠٨	٦٩١٧٠٤	٩١١٩٦ +
١٩٩٧	٤٣٠٤٨٠	٥٣٦٨٨٣	١٠٦٤٠٣ +
المجموع	١٣٥٥١٩٢	١٧٢٢١٥٩	٣٦٦٩٦٧ +

ولقـد ارتفعت الأرباح الصافية بمقدار هذه الفروق بسبب رسملة تكلفة الموارد البشرية طويلة ومتوسطة الأجل وعدم تحميلها على الحسابات الجارية في الدورة التي تدفع فيها كما في المحاسبة التقليدية بل توزيعها حسب العمر الإنتاجي لها على عدد من الدورات المالية وفق محاسبة الموارد البشرية ، وبتعبير آخر الزيادة في صافي الربح تساوي صافي القيمة الدفترية للأصول البشرية . وعلى سبيل المثال إذا طرحنا الزيادة في صافي الربح لعام ١٩٩٥ من إجمالي قيمة الأصول البشرية لعام ١٩٩٥ نجد أنها تساوي مخصص الاهتلاك المحجوز للأصول البشرية في ذلك العام .

- هـذا ولقد ازدادت قيمة الموجودات الثابتة المعنوية بمقدار قيمة الاستثمارات في الموارد البشرية طويلة ومتوسطة الأجل . والجدول التالي يوضح ذلك :

اسم المركز	١٩٩٥	١٩٩٦	١٩٩٧	المجموع
الإنتاج	١٠٥٢٤٠	٦٠٢٢٢	٦٦٧٩٣	٢٣٢٢٥٥
التجاري	٣٢٩٢٥	٢١٢٠٣	٣١٠٥٩	٨٥١٨٧
الإداري	٥٦١٦٧	٥٦٠٣٨	٨٤٩٢٠	١٩٧١٢٥
المجموع	١٩٤٣٣٢	١٣٧٤٦٣	١٨٢٧٧٢	٥١٤٥٦٧

- ويمقـــابل الزيادة في الموجودات الثابتة (بمقدار قيمة الأصول البشرية) فإنه هناك طبعاً زيادة في المطاليب تتمثل بقيمة مخصصات الاهتلاك المحجوزة للأصول البشرية وذلك وفق الجدول التالي :

اسم المركز	١٩٩٥	١٩٩٦	١٩٩٧	المجموع
الإنتاج	١٢٥٤٦	٢٥٨٣٩	٣٧٧١٨	٧٨٨٠٣
التجاري	٤٦٤٢	٨٤٥٦	١٣٧١٢	٢٦٨١٠
الإداري	٥٠٧٦	١١٩٧١	٢٤٩٣٩	٤١٩٨٦
المجموع	٢٤٩٦٤	٤٦٢٦٦	٧٦٣٦٩	٢٥٤٠٠٢

- من خلال نسبة قيمة الأصول البشرية خلال الأعوام الثلاثة معاً إلى رأسمال الشركة نجد أن النسبة تساوي تقريباً ٨,٥٨ % وهي نسبة تعتبر ذات أهمية مقارنة بباق نسب الموجودات الثابتة الأخرى إلى رأس المـــال . حيث على سبيل المثال إن نسبة وسائل النقل لرأس المال تساوي ٥,٨٣% ونسبة الأثاث لرأس المال تساوي ١,٢٥% ونسبة النفقات الإيراديه المؤجلة لرأس المال تساوي ٣,٧٥% ونسبة الآلات إلى رأسمال الشركة تساوي ٣٣,٣٣% . وبمقارنة نسبة الأصول البشرية إلى الآلات نجـــد أنهـــا تساوي ٢٥,٧٣% أي أنه بشكل وسطي كل ١٠٠ ل س تستثمر في الآلات يستثمر مقابـــلها ٢٥ ل س في الأصول البشرية وهذا يوضح دور ومدى مساهمة الأصل البشري في تحقيق عائديـــه رأس المـــال مقارنة بنسب أسلوب توزيع الاستثمار ضمن الموجودات بالشركة . وهذا يســـاعد الإدارة باتخـــاذ قـــرارات هامة تساعد في زيادة ربحية الشركة بالتوسع في الاستثمار بأحد الأصول على حساب الأصول الأخرى .

- هــذا فضــلاً عــن نسبة الزيادة في صافي الربح خلال الأعوام الثلاثة معاً إلى رقم صافي الربح التقلــيدي . والتي بلغت هنا ٢٧,٠٨٥ % تقريباً وهي نسبة كبيرة جداً وذات أهمية كبيرة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية من أصحاب المنشأة والجهات الحكومية وغيرهم ممن له مصلحة قانونية في معرفة صافي الربح والمركز المالي للمنشأة بشكل صحيح وعادل لما قد يؤثر على قرارات استثماراته المستقبلية سواء أكانت ضمن المنشأة أو خارجها.

- ومــن وجهــة نظر أخرى وبشكل عام نلاحظ بأن المشكلة الأساسية في المحاسبة التقليدية هي مشــكلة نقص المعلومات المحاسبة التي يتم نشرها ، وهذا النقص في المعلومات يؤدي إلى عدم قدرة المستثمر على التقييم الدقيق لمستوى أداء الوحدات الاقتصادية مما يؤدي في أغلب الأحيان إلى اتخاذ قــرارات خاطئة في مجال الاستثمار . فمثلاً نلاحظ أن معدل العائد على رأس المال المستثمر في ظل المحاسبة التقليدية ينخفض عنه في ظل محاسبة الموارد البشرية كما هو واضح في الجدول التالي :

وذلك من خلال المعادلة التالية : معدل العائد على رأس المال = صافي الربح ÷ رأس المال

العام	المحاسبة التقليدية	محاسبة الموارد البشرية	الفرق
خلال عام ١٩٩٥	%٥,٤٠	%٨,٢٣	%٢,٨٣ +
خلال عام ١٩٩٦	%١٠,٠١	%١١,٥٣	%١,٥٢ +
خلال عام ١٩٩٧	%٧,١٧	%٨,٩٥	%١,٧٨ +
خلال الأعوام معاً	%٢٢,٥٩	%٢٨,٧٠	%٦,١١ +

وكذلك الأمر بالنسبة لباقي مؤشرات تقييم الأداء والتي لا مجال لبحثها هنا .

مــن خــلال المثال التوضيحي السابق تتضح لنا أهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية (الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في القوائم المالية) والفوائد الناجمة عن ذلك بشكل عملي ، بالإضافة لكيفية تطبيقها .

ولكن هناك نقطة في غاية الأهمية تواجهنا عند التطبيق على أرض الواقع وفي الحياة العملية وهي الأهمية النسبية لتطبيق محاسبة الموارد البشرية من الناحية الاقتصادية ووجهة نظر التكلفة والعائد .

٢-٢-٤ – الأهمية النسبية للإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية :

إن اعــتماد محاســبة المــوارد البشرية (أو الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية) له ضوابط ومحددات قد تمنع التطبيق والاعتماد والتي منها :

- تزايد أعباء التطبيق ، إذ أن إنتاج المعلومات لا يتم بدون تحمل تكلفة سواء على صعيد المنشأة أو على مستوى المجتمع . ولذا لا بد من إجراء دراسة على المنشأة التي تريد الإفصاح محاسبياً عن الموارد البشرية بهدف معرفة تكلفة مثل هذا الإفصاح وتقدير العائد المتوقع منه من أجل عدم الاعتماد إذا كانت تكاليف التطبيق تفوق العائد المتوقع .

- القدرة على الاستيعاب ، إذ أنه حتى ولو كان إنتاج المعلومات المحاسبية عن الموارد البشرية يتم دون تكلفة – وهذا افتراض خاطئ – فإن كثرة التفاصيل غير المهمة سوف يبعد مستخدم القوائم المالية عن إدراك جوهر الأمور الهامة .

ولتحديد الأهمية النسبية للإفصاح عن بند معين أو موضوع ما كالموارد البشرية فانه يوجد اعتبارات كمية وأخرى نوعية . حيث يمكن أن تتمثل الاعتبارات الكمية في مقارنة قيمة البند مع صافي الدخل وإذا أردنا تحديد الأهمية النسبية لأحد بنود المركز المالي أو المقترح اعتبارها من بنود المركز المالي يقارن هذا البند بقيمة صافي الأصول أو إجمالي المجموعة التي يقع فيها .

أما عن الاعتبارات النوعية فتشير إلى صفة البند ذاته حيث هناك بعض البنود يتعين الإفصاح عنها حتى ولو كانت قيمتها النسبية ضئيلة كما في حالة المخالفات القانونية مثلاً

ونرى أن الاعتبارات النوعية هي العامل الحاسم في ظروف كثيرة وخاصة في محاسبة الموارد البشرية (الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية) ويمكن أن تتحدد الأهمية النسبية بموجب الاعتبارات التالية :

- ما إذا كان البند يدخل في تحديد صافي الدخل .
- ما إذا كان البند من البنود غير العادية .
- ما إذا كان البند من البنود الاحتمالية .
- ما إذا كان البند مرتبط بالأوضاع والقرارات القائمة .
- ما إذا كان البند فرضته القوانين أو التنظيمات القائمة .
- قيمة البند بالنسبة لقوائم المالية في مجموعها .
- قيمة البند بالنسبة للمجموعة التي ينتمي لها هذا البند .

- قيمة البند بالنسبة لبنود أخرى متصلة به .
- قيمة البند بالنسبة للقيمة في الفترات السابقة .
- قيمة البند بالنسبة للقيمة المتوقعة في فترات مقبلة .

ومن خلال إسقاط تلك الاعتبارات على محاسبة الموارد البشرية نجد أن أهميتها النسبية مرتفعة ولكن مع ذلك يبقى موضوع اعتمادها متوقف على توفر الإمكانيات اللازمة لذلك مادياً ومن حيث الكادر الذي سيوفر البيانات والمعلومات اللازمة لذلك . فضلاً عن موضوع الأنظمة والقوانين النافذة في البلد الذي تتواجد فيه المنشأة التي سوف تعتمد محاسبة الموارد البشرية .

المبحث الثالث : موقف النظام المحاسبي الموحد من محاسبة الموارد البشرية

- الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية من خلال النظام المحاسبي الموحد .
- مدى توافق محاسبة الموارد البشرية مع الأنظمة والقوانين ذات الصلة في الجمهورية العربية السورية .
- اقتراح معيار محاسبي جديد لاعتماد محاسبة الموارد البشرية .
- اقتراح لجعل النظام المحاسبي الموحد متوافق مع الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية .
- كيفية الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في ضوء الظروف الراهنة .

٢-٣-١ - الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية من خلال النظام المحاسبي الموحد : (*)

لم يتعرض النظام المحاسبي السوري الموحد للإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في القوائم المالية لا من بعيد ولا من قريب ، حيث اعتبر تكلفة الموارد البشرية (دون الإشارة إليها أو تخصيصها) تكاليف جارية تُحَمَّل على الدورة المالية التي تستحق فيها ، وقد قسمها كما يلي :

أ) / ٣١ / الأجور : ويقصد بالأجر عائد العمل ويتضمن ما يحصل عليه العاملون من أجور ورواتب نقدية ومتمماتها من تعويضات بمختلف أشكالها ومن مزايا عينية ومن تأمينات اجتماعية . ويقسم إلى :

/٣١١/ - أجور نقدية : وتشمل جميع المبالغ المدفوعة نقداً للعاملين سواءً أكانت مقابل أجر أو راتب أو تعويض وتقسم إلى :

٣١١١ - رواتب وأجور نقدية ومتمماتها عن العمل الفعلي .

٣١١٢ - رواتب وأجور نقدية عن أيام المرض والإجازات .

٣١١٣ - تعويض التمثيل والمسؤولية .

٣١١٥ - تعويض الاختصاص .

٣١١٦ - تعويضات أخرى .

٣١١٧- مكافآت تشجيعية .

٣١١٨- مكافآت إنتاج .

٣١١٩- رواتب وتعويضات الخبراء غير السوريين .

/٣١٢/ - مزايا عينية : وتشمل المزايا العينية التي تقدمها المؤسسة للعاملين وتدرج تحتها :

٣١٢١ - السكن .

٣١٢٢ — الغذاء .

(*) إنظر : السقا ، حمدي - ١٩٩٠ - " النظام المحاسبي الموحد " صفحة ٧٩-١٠٠ .

٣١٢٣ - العلاج .

٣١٢٤ - اللباس .

٣١٢٥ - الخدمات الثقافية والاجتماعية والرياضية .

٣١٢٦ - خدمات نقل العاملين .

٣١٢٩ - مزايا عينية أخرى .

/٣١٣/ - مساهمة المؤسسة في التأمين والمعاشات .

/٣١٤/- مساهمة المؤسسة في التأمينات الاجتماعية .

/٣١٥/- مساهمة المؤسسة في صندوق تقاعد البلديات .

/٣١٦/- الأجور لقاء العجز والتقاعد والفرز والتفرغ .

ب) /٣٣٥/ - نقــل وانتقال : والذي يُحَمَّل بنفقات النقل والانتقال التي لا يتحمل بها حساب آخر فضلاً عن التعويضات التي تدفع للعاملين عن تنقلاتهم بأذون السفر.

ج) فضــلاً عن جزء من المواد والمستلزمات والمصروفات والتي تخص الموارد البشرية وهي تحمل على كلٍّ من الحسابات التالية :

- حسابات المستلزمات السلعية /٣٢/
- حسابات المستلزمات الخدمية والتوريدات الخارجية /٣٣/
- حسابات المصروفات التحويلية الجارية /٣٥/
- حسابات التحويلات الجارية التخصصية /٣٦/ .

ولقــد عالج النظام المحاسبي السوري الموحد تلك الحسابات بعد تسجيلها بحساباتها الخاصة بأن حمّلها على المراكز التي تخصها (مراكز التكلفة) بشكل مباشر أو غير مباشر تبعاً لارتباطها بالمركز .

أي أن الــنظام المحاسبي السوري الموحد لا يعترف بالموارد البشرية كأصل من أصول المنشأة ، وتقتصر قوائم المركز المالي عادةً على إظهار الأصول التقليدية بدون الموارد البشرية .

٢-٣-٢ – مدى توافق محاسبة الموارد البشرية مع الأنظمة والقوانين ذات الصلة في الجمهورية العربية السورية :

إن الأنظمة الصادرة في الجمهورية العربية السورية هي :

١- القانون المالي الأساسي الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٩٢ لعام ١٩٦٧ وما يتضمنه من أحكام تخص المحاسبة .

٢- قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٩٣ لعام ١٩٦٧ وما يتضمنه من أحكام الرقابة المالية .

٣- القانون الأساسي للمؤسسات والشركات العامة الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ١٨ تاريخ ١٩٧٤/٤/١٥ .

٤- النظام المالي للمؤسسات والشركات العامة الصادر بالمرسوم م٢٦/ت تاريخ ١٩٧٤/٣/٢٦ .

٥- النظام المحاسبي الموحد للمؤسسات والشركات العامة الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٢٨٧ تاريخ ١٩٧٨/١/٢٥ .

٦- نظام محاسبة المستودعات للمؤسسات والشركات العامة الصادر بالمرسوم رقم ١١٧٥ تاريخ ١٩٧٠/٥/٢٠ .

٧- دليل حسابات الموازنة العامة " تبويب النفقات ، وواردات الموازنة العامة الصادر بالمرسوم رقم ١٨٣١ تاريخ ١٩٦٨/٨/١٥ .

٨- أنظمة أخرى خاصة ببعض المؤسسات كالمصارف وشركات التأمين والتوفير العامة وتعليمات تطبيقية تفصيلية .

٩- نظام الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ١٨٢ لعام ١٩٦٩ والمستعاض عنه بالنظام الجديد الصادر بالقانون رقم /٢٤/ تاريخ ١٩٨١/٧/٨ .

١٠- قانون ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٨٥ لعام ١٩٤٩ وتعديلاته .

١١- نظام المحاسبة العام الصادر بالمرسوم /١٨١١/ لعام ١٩٦٩ .

١٢- قانون التجارة السوري الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ١٤٩ لعام ١٩٤٩ .

١٣- قانون الاستثمار رقم ١٠ لعام ١٩٩١ والقانون /٢٠/ الصادر عام /١٩٩١/ وملحقاته .

١٤- المعايير المحاسبية السورية الصادرة عن جمعية المحاسبين القانونيين .

١٥- بالإضافة إلى أنظمة أخرى خاصة وقوانين توضيحية وتفصيلية مختلفة .

ومن خلال الاطلاع على هذه الأنظمة والتدقيق فيها نجد أنها لم تشر إلى الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في القوائم المالية .

أي لا بد من أجل تطبيق محاسبة الموارد البشرية من إصدار قانون أو معيار محاسبي يعتبر الموارد البشرية أصلاً من أصول المنشأة .

٢-٣-٣ - اقتراح لمضمون المعيار المحاسبي الخاص بمحاسبة الموارد البشرية :

من خلال عملية إسقاط لأسلوب إعداد المعايير المحاسبية بشكل عام يقترح الباحث المعيار التالي :

- اسم المعيار " الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في القوائم المالية "

- مقدمة :

١- يتناول هذا المعيار المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية من أجل تطبيق محاسبة الموارد البشرية .

٢- ينص هذا المعيار على المعلومات الواجب إظهارها عن الأصول البشرية دون الأخذ بعين الاعتبار المتطلبات التي تنص عليها المعايير الأخرى والمتعلقة بأمور محاسبية معينة .

٣- لا يقترح هذا المعيار إطاراً محدداً للقوائم المالية فيما يتعلق بالأصول البشرية ، حيث أنه قد يختلف إطار إعداد القوائم المالية من قطاع إلى آخر لتكون البيانات أكثر تعبيراً عن واقع القطاع ، ووفقاً لتلك الحاجة يختلف إطار إعداد قوائم بعض الوحدات الاقتصادية (مثل : البنوك وشركات التأمين) عن بقية الوحدات الأخرى .

- نــص المعــيار : يتألف هذا المعيار من الفقرات (٤ – ١٥) ويجب أن يقرأ ضمن مفهوم الفقرات (١ – ٣) .

إيضاحات عامة :

٤- يجــب الإفصــاح عــن كافة المعلومات المادية والضرورية لجعل البيانات المالية واضحة ومفهومة .

٥- يجــب إظهار اسم المنشأة ومركزها ، وتاريخ الميزانية ، والفترة التي أعدت عنها الحســابات ، كمــا يجــب أن تظهر البيانات طبيعة أعمال المنشأة ونشاطها ، والصــفة القانونية لها ، كما يجب أن يتم توضيح أية معلومات تم استخدامها في إعداد الميزانية العمومية .

٦- يجب تقديم شرح إضافي للأرصدة والبنود حسب ما يلزم ، وعدم دمج أو إجراء مقاصة فيما بين البنود .

٧- يجب على القوائم المالية أن تظهر الأرقام المقارنة للفترة المالية السابقة.

إيضاحات خاصة :

٨- يجب الإفصاح عما يلي :

أ) أية قيود موجودة على الموجودات بشكل عام والأصول البشرية بشكل خاص .

ب) طرق حسابات المؤونات والمخصصات وتعويضات نهاية الخدمة .

ت) الالتزامات الطارئة وبيان قيمتها قدر الإمكان .

ث) الالتزامات المتعاقد عليها .

الأصول البشرية :

٩- يجــب الإفصاح عن الأصول البشرية (الاستثمارات في الموارد البشرية طويلة ومتوسطة الأجل) بالقوائم المالية ضمن بند الموجودات الثابتة المعنوية (الوهمية) المدرجة تحت بند الموجودات الثابتة طويلة الأجل.

١٠- يجب الإفصاح عن الأساس المتبع لحساب اهتلاكها وما طرأ عليها من تخصص غير عادي خلال الفترة التي يتم إعداد القوائم المالية لها .

١١- يجب الإفصاح عن الاهتلاك المتراكم للأصول البشرية .

١٢- يجب الإفصاح عنها وعن مخصصات اهتلاكها مقسمة حسب معدلات الاهتلاك الخاصة بها ، وبشكل منفصل عن أي بند آخر .

١٣- يجب الإفصاح عن المؤونات التي تحجز من أجل الأصول البشرية وعلى سبيل المثال لا الحصر مؤونات ترك الخدمة .

١٤- تعريف الأصول البشرية :

الأصل البشري هو عبارة عن الاستثمارات في الموارد البشرية طويلة ومتوسطة الأجل والتي تتضمن تكاليف الاستقطاب والاختيار والتعيين والتدريب والتنمية وتطوير المهارات بالنسبة للفرد ضمن الشركة أو خارج الشركة (دورات خارجية) . . . . الخ .

تاريخ التطبيق :

١٥- يسري تطبيق هذا المعيار اعتباراً من / / .

٢-٣-٤ – اقتراح اعتماد لمحاسبة الموارد البشرية ضمن النظام المحاسبي السوري الموحد :

من أجل اعتماد محاسبة الموارد البشرية ضمن النظام المحاسبي السوري الموحد يجب صدور قرار عن الجهات المعنية ذات العلاقة بخصوص ذلك ، بناءً على أحكام المرسوم ٣٣٩ تاريخ ١٩٧٩/٣/٣١ ، وبناءً على أحكام المرسوم التنظيمي رقم ٢٨٧ تاريخ ١٩٧٨/١/٢٥ ، وبناءً على كتاب صادر عن جمعية المحاسبين القانونيين بعد إصدارها لمعيار الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في القوائم المالية ، وبناءً على اقتراح اللجنة التي يجب أن تشكل لدراسة هذا الموضوع وإبداء رأيها في الموضوع .

هذا ويمكن أن يكون مضمون هذا القرار كما يلي :

١ – يفتح الحساب الفرعي رقم /١١٩٥/ باسم الأصول البشرية .

٢ - يسجل في الحساب الفرعي رقم /١١٩٥/ المفتوح حسب هذا القرار ما يلي :

- مبلغ الاستثمارات في الموارد البشرية طويلة ومتوسطة الأجل مقسمة حسب النوع :

  - تكلفة الاستقطاب ضمن الحساب الجزئي /١١٩٥١/ .
  - تكلفة الاختيار ضمن الحساب الجزئي /١١٩٥٢/ .
  - تكلفة النقل ضمن الحساب الجزئي /١١٩٥٣/ .
  - تكلفة التعيين ضمن الحساب الجزئي /١١٩٥٤ / .
  - تكلفة التدريب غير الرسمي ضمن الحساب الجزئي /١١٩٥٥/ .
  - تكلفة التدريب الرسمي الداخلي ضمن الحساب الجزئي /١١٩٥٦/ .
  - تكلفة التدريب الرسمي الخارجي ضمن الحساب الجزئي /١١٩٥٧/ .
  - تكاليف أخرى متنوعة /١١٩٥٨/ .

- تقسم الحسابات الجزئية إلى حسابات أخرى حسب الحاجة وحسب طبيعة عمل كل شركة وأسلوب التنظيم الإداري للأفراد في الشركة ونظامها الداخلي .

٣ - تمتلك الأصول البشرية على مدار خدمة الفرد بالنسبة لـِ طويلة الأجل وعلى مدى فترة الاستفادة من التكلفة بالنسبة لـِ متوسطة الأجل .

٤- تشمل الأصول البشرية طويلة الأجل : - تكلفة الاستقطاب – تكلفة الاختبار – تكلفة النقل – تكلفة التعيين .

٤- تشمل الأصول البشرية متوسطة الأجل : باقي التكاليف غير المذكورة ضمن الفقرة رقم / ٤ / من هذا القرار .

٢-٣-٥ - كيفية الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في ضوء الظروف الراهنة ، حتى تاريخ إصدار معيار خاص بها ينظم المعالجات المحاسبية الخاصة بها :

إن اعتماد أي شركة لِـ محاسبة الموارد البشرية وتطبيقها مرتبط بصدور القانون أو القرار الخاص الذي يسمح للشركات الخاضعة لقانون الدولة باعتماد الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في القوائم المالية.

ولكن ريثما يصدر مثل هذا القرار أو في حال عدم صدوره فإن الشركات يمكن أن تلجأ إلى إسلوب القوائم الملحقة أو القوائم المعدَّلة أي أن تصدر الشركة قوائمها المالية بشكل مطابق للأنظمة المالية التي تخضع لها ، بالإضافة إلى قوائم مالية ملحقة (معدلة) مبنية على أساس محاسبة الموارد البشرية.

والأمر في الاختيار بإصدار قوائم أخرى ملحقة متروك للشركة نفسها ولأصحاب القرار وذلك حسب الأهمية النسبية للإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في القوائم المالية بالنسبة لهم .

الفصل الثالث – التطبيق العملي

سيقوم الباحث من خلال هذا الفصل (التطبيق العملي) بشرح مبسط لطبيعة نشاط الشركة موضع التطبيق ، ومن ثم بعرض الحسابات الختامية والميزانية الختامية للشركة كما هي لعام ١٩٩٩ م قبل تطبيق الدراسة موضوع البحث عليها (محاسبة الموارد البشرية) وإجراء بعض الدراسات عليها وحساب بعض النسب المالية وتفسيرها . ومن ثم سوف يتم تطبيق محاسبة الموارد البشرية على تلك البيانات وإجراء الدراسات السابقة نفسها وحساب النسب السابقة نفسها وتفسيرها . ومن ثم القيام بمقارنة نتائج التطبيق العملي قبل تطبيق محاسبة الموارد البشرية وبعدها .

المبحث الأول

مجال التطبيق

" شركة لصناعة وتجارة المشغولات الذهبية "

نظـــراً لأهمية العنصر البشري في مجال صناعة المشغولات الذهبية والمجوهرات ، ذلك فضلاً عن تقـــديم الشـــركة المخـــتارة للتسهيلات اللازمة للباحث لإجراء التطبيق العملي على حسابات الشركة ودعمهـــم للبحث العلمي فقد تم اختيار الشركة مضمون البحث . (تم شطب اسم الشركة بناءً على رغبة المستثمرين) .

واختصـــاص الشـــركة هـــو صناعة المشغولات الذهبية والمجوهرات ، وطبيعة نشاطها تجاري وصناعي فضلاً على النشاط في أسواق المال والأسهم والاستثمار في البورصة العالمية .

وهي تقع في مدينة جدة بالمملكة العربية السعودية " مجال البحث الميداني الإحصائي " حيث تم إجراء دراسة شاملة لشركات صناعة المشغولات الذهبية والمجوهرات ضمن مدينة جدة وهي عبارة عن عشر شركات رئيسية كبرى تختص بصناعة وتجارة المشغولات الذهبية والمجوهرات .

والشـــركة وافقت على تقديم البيانات بعد عرض الدراسة موضوع البحث على إدارة الشركة وشرح أهمية اعتماد الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وبيان أثر ذلك في القوائم المالية . ولقد قدمت الشـــركة كافـــة البـــيانات والتسهيلات اللازمة وتخصيص لجنة للقيام بالدراسات اللازمة للبحث وفق توجيهات الباحث فضلاً عن تأمين إقامة للباحث في المملكة العربية السعودية لتمكينه من إجراء الدراسة عـــلى أرض الواقـــع ورؤيـــة آلية سير نشاط الشركة والاطلاع على الأنظمة المالية والإلمام بالأساليب المحاســـبية المتـــبعة في الشركة والمبنية والمعتمدة حسب قوانين المملكة العربية السعودية والأنظمة المالية والمحاسبية والمعايير المحاسبية المقبولة عموماً ومعايير مراجعة الحسابات الخاصة والعامة .

والشركة تأسست عام ١٩٩٧ م وهي تقسم إلى عدّة أقسام :

١) الأقسام الإنتاجية ، وتضم :

- مصنع المشغولات الذهبية .

- مصنع السلاسل الذهبية .
- مصنع المجوهرات .
- مصنع الزركون عيار ١٨ .

٢) الأقسام غير الإنتاجية ، وتضم :

- الإدارة العامة والإدارة المالية .
- إدارة المبيعات .
- الفروع الداخلية ، ضمن المملكة العربية السعودية .
- الفروع الخارجية ، خارج المملكة العربية السعودية .

ومن خلال دراسة البيانات المقدمة من قبل الشركة كان الآتي :

١ - بلغت تكلفة الاستقطاب خلال عام ١٩٩٧ و ١٩٩٨ مبلغاً مقداره / ١٥٧٩٥١ / ريالاً سعودياً وهي تخص ٩٣٠ شخصاً . وأما عام ١٩٩٩ فبلغت / ٥٩٣٤٩ / ريالاً سعودياً وهي تخص ٧٤ شخصاً ، تم استقطابهم للشركة في شهر ك ٢ من عام ٩٩ .

٢ – بلغت تكلفة الاختيار خلال الأعوام السابقة (٩٧-٩٨) مبلغ / ٧٣٦٩٣ / ريالاً سعودياً ، وأما عام ١٩٩٩ فبلغت / ٢٥٤٧٧ / ريالاً سعودياً .

٣ – بلغت تكلفة التعيين خلال الأعوام السابقة (٩٧-٩٨) مبلغ / ٩٨٥٧٩٦ / ريالاً سعودياً ، وأما عام ١٩٩٩ فبلغت / ٧٩٣٥٤ / ريالاً سعودياً .

٤ - بلغت تكلفة التدريب الرسمي خلال الأعوام السابقة (٩٧-٩٨) مبلغ /٣٢٥٤٠٠/ ريالاً سعودياً ، وأما عام ١٩٩٩ فبلغت / ٢٦٩٥٠ / ريالاً سعودياً .

٥ – بلغت تكلفة التوجيه خلال الأعوام السابقة (٩٧-٩٨) مبلغ / ٨٣٤٢٥ / ريالاً سعودياً ، وأما عام ١٩٩٩ فبلغت / ٩٨٧٩ / ريالاً سعودياً .

٦ – بلغت تكلفة التدريب أثناء العمل خلال الأعوام السابقة (٩٧-٩٨) مبلغ /٤٢١٥٩١٧ / ريالاً سعودياً ، وأما عام ١٩٩٩ فبلغت / ٣٩٧٨١٤ / ريالاً سعودياً .

٧ – بلغت تكلفة الأجور عن أيام العمل خلال الأعوام السابقة (٩٧-٩٨) مبلغ /٣٢٩١٣٧٤٢ / ريالاً سعودياً ، وأما عام ١٩٩٩ فبلغت / ١٦٣٤٥٦١١ / ريالاً سعودياً .

٨ – بلغـــت تكلفة الإجازات المدفوعة خلال الأعوام السابقة (٩٧–٩٨) مبلغ /٣١٧٤٢١١/ ريالاً سعودياً ، وأما عام ١٩٩٩ فبلغت / ١٥٨٣٤٠٩ / ريالاً سعودياً .

٩ – أما تكلفة العلاج الصحي خلال الأعوام السابقة (٩٧–٩٨) مبلغ / ١٩٤٣٦٥٠ / ريالاً سعودياً ، وأما عام ١٩٩٩ فبلغت / ٩٣٥٧١٥ / ريالاً سعودياً .

وبتحلـيل تلـك التكاليف المدفوعة خلال الأعوام السابقة (٩٧–٩٨) والعام الحالي ١٩٩٩ وتقسيمها وتصنيفها ونسبتها إلى مراكز وأقسام الشركة كانت الجداول الآتية :

١ – تكلفة الاستقطاب	عام ١٩٩٧	عام ١٩٩٨	عام ١٩٩٩
مصنع المشغولات الذهبية	٢٥٣٥٥	١٧٧٤٨	١٦٨٣٠
مصنع السلاسل الذهبية	١٧٨٩٩	١٢٥٢٩	١١٩٠٢
مصنع المجوهرات	١١٥٨٧	٨١١٠	٧٧٠٤
مصنع الزركون عيار ١٨	٩٩٨٦	٦٩٩٠	٦٦٤٠
الإدارة العامة والمالية	١٢٣٥٦	٦٢٢٨	٥٩١٦
إدارة المبيعات	٤٩٢٦	٣٣٥٢	٣١٨٤
الفروع الداخلية	٦٦٩٩	٤٦٨٩	٣٩٨٥
الفروع الخارجية	٥٥٨٧	٣٩١٠	٣١٨٨
المجموع	٩٤٣٩٥	٦٣٥٥٦	٥٩٣٤٩

٢ – تكلفة الاختيار	عام ١٩٩٧	عام ١٩٩٨	عام ١٩٩٩
مصنع المشغولات الذهبية	٧٦٠٠	٧٨٩٥	٧١١٢
مصنع السلاسل الذهبية	٤٥٦٥	٣٩٨٧	٣٥٦٩
مصنع المجوهرات	٤٠٥٥	٣٤٦٩	٢٦٦٧
مصنع الزركون عيار ١٨	٣٤٩٥	٣١٥٤	٢٤٥٨
الإدارة العامة والمالية	٣١١٤	٢٧٩٩	٢٦٣٤
إدارة المبيعات	١٦٧٦	١٧٨٥	١٥٦٩
الفروع الداخلية	٥٩٨٨	٣٢٦٩	٢٤٨١
الفروع الخارجية	٩٨٥٦	٦٩٨٦	٢٩٨٧
المجموع	٤٠٣٤٩	٣٣٣٤٤	٢٥٤٧٧

٣ – تكلفة التعيين	عام ١٩٩٧	عام ١٩٩٨	عام ١٩٩٩
مصنع المشغولات الذهبية	١٥٦٨٧٦	٩٠٢٨٨	١٨٩٥٧
مصنع السلاسل الذهبية	٨٠٥٩٨	٥٤٢٢٥	١١٢٥٤
مصنع المجوهرات	٦٩٨٧٤	٤٨١٥٠	٩٩٨٧
مصنع الزركون عيار ١٨	٦٢٥٨٧	٤١٤٩٠	٨٩٥٧
الإدارة العامة والمالية	٦٣٥٤٨	٣٦٨٠١	٨٧٩٨
إدارة المبيعات	٣٩٨٥٧	٢٠١٦٠	٤٨٢٥
الفروع الداخلية	١١٥٤٨٩	٧٠٢٨١	١٢٥٨٩
الفروع الخارجية	١٧٩٨٥	١٧٥٨٧	٣٩٨٧
المجموع	٦٠٦٨١٤	٣٧٨٩٨٢	٧٩٣٥٤

٤ – تكلفة التدريب الرسمي	عام ١٩٩٧	عام ١٩٩٨	عام ١٩٩٩
مصنع المشغولات الذهبية	٣٥٩٠٠	٣٢٣١٠	٢٥٠٠
مصنع السلاسل الذهبية	٣٥٩٠٠	٣٢٣١٠	٢٥٠٠
مصنع المجوهرات	١٩٨٥٧	١٧٨٧٤	٢٥٠٠
مصنع الزركون عيار ١٨	١٧٩٨٥	١٦١٨٢	٢٥٠٠
الإدارة العامة والمالية	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	٥٠٠٠
إدارة المبيعات	٦٧٢٠	٦٠٤٨	٧٠٠٠
الفروع الداخلية	٢٣٤٢٧	١٩٦٨٤	٢٤٥٠
الفروع الخارجية	٥٨٩٦	٥٣٠٧	٢٤٥٠
المجموع	١٧٠٦٨٥	١٥٤٧١٥	٢٦٩٠٠

٥ – تكلفة التوجيه	عام ١٩٩٧	عام ١٩٩٨	عام ١٩٩٩
مصنع المشغولات الذهبية	٥٠٠٠	٥٠٠٠	١١٠٠
مصنع السلاسل الذهبية	٥٠٠٠	٥٠٠٠	١١٠٠
مصنع المجوهرات	٥٠٠٠	٥٠٠٠	١١٠٠
مصنع الزركون عيار ١٨	٥٠٠٠	٥٠٠٠	١١٠٠
الإدارة العامة والمالية	٥٠٠٠	٥٠٠٠	١١٠٠
إدارة المبيعات	٧٠٢٥	٧٠٠٠	٢١٧٤
الفروع الداخلية	٤٨٥٠	٤٨٥٠	١١٠٠
الفروع الخارجية	٤٨٥٠	٤٨٥٠	١١٠٠
المجموع	٤١٧٢٥	٤١٧٠٠	٩٨٧٤

٦ – تكلفة التدريب أثناء العمل	عام ١٩٩٧	عام ١٩٩٨	عام ١٩٩٩
مصنع المشغولات الذهبية	٢٥٣٠٥٦	٢٦٥٣٩٨	٥٦٨٩٦
مصنع السلاسل الذهبية	٢٤٣٦٩٨	٢٥٦٤٨٧	٣٥٦٩٨
مصنع المجوهرات	٢٥٦٤٧٣	٢٦٤٣٥٨	٣٤٦٥٩
مصنع الزركون عيار ١٨	٢٣٦٥٤٨	٢٤٠٥٦٩	٣٨٩٧٨
الإدارة العامة والمالية	١٥٤٢٣٥	١٨٠٦٩٥	٣٢١٥٠
إدارة المبيعات	٢٥٦٩٨٣	٢٦٥٨٩٦	٣٩٧٨٩
الفروع الداخلية	٣٥٦٩٨٧	٣٠٤٥٨٩	٨٩٩٨٦
الفروع الخارجية	٣٦٥٨٧٤	٣١٤٠٧١	٦٩٦٥٨
المجموع	٢١٢٣٨٥٤	٢٠٩٢٠٦٣	٣٩٧٨١٤

٧ – تكلفة الأجور عن أيام العمل	عام ١٩٩٧	عام ١٩٩٨	عام ١٩٩٩
مصنع المشغولات الذهبية	٤٥٩٨٧٦٥	٥١٥٣٧٧١	٤٣٥٦٩٨٧
مصنع السلاسل الذهبية	٤٣٦٥٤٧٨	٤٥٨٣٧٥٢	٤٦٢٧٦٥٤
مصنع المجوهرات	٢٠٥١٩٨٧	٢١٥٤٥٨٦	٢٢٤٢٠٩١
مصنع الزركون عيار ١٨	١٦٩٨٥٧٤	١٧٨٣٥٠٣	١٨٥٤٨٤٥
الإدارة العامة والمالية	٩٥٦٨٦٠	١٠٠٤٧٠٣	١٠٤٤٨٩١
إدارة المبيعات	٦٥٢٩٨٧	٦٦٠٦٣٦	٥٧٩٨٥٦
الفروع الداخلية	٨٦٥٩٧٨	٩٩٦٥٨٩	١٠١٥٦٩٨
الفروع الخارجية	٦٥٩٨٧٥	٧٢٥٦٩٨	٦٢٣٥٨٩
المجموع	١٥٨٥٠٥٠٤	١٧٠٦٣٢٣٨	١٦٣٤٥٦١١

٨ – تكلفة الإجازات المدفوعة	عام ١٩٩٧	عام ١٩٩٨	عام ١٩٩٩
مصنع المشغولات الذهبية	٢٥٣٦٩٨	٢٦٠٣٥٩	٢٥٦٢٣٤
مصنع السلاسل الذهبية	٢٤٦٥٩٩	٢٥٨٩٨٩	٢٤٩٠٦٤
مصنع المجوهرات	٢٢٥٦٩٨	٢٣٦٥٩٨	٢٢٧٩٥٤
مصنع الزركون عيار ١٨	١٥٨٧٤٩	١٦٦٥٩٨	١٦٠٣٣٦
الإدارة العامة والمالية	١٢٥٦٩٧	١٣٠١٥٩	١٢٧٩٠٩
إدارة المبيعات	٢٥٦٩٨٧	٢٦٥٩٨٧	٢٥٩٥٥٩
الفروع الداخلية	١٥٦٩٨٧	١٦٢٣٦٥	١٥٨٥٥٨
الفروع الخارجية	١٤٢٣٦٩	١٢٦٣٧٢	١٤٣٧٩٥
المجموع	١٥٦٦٧٨٤	١٦٠٧٤٢٧	١٥٨٣٤٠٩

٩ – تكلفة العلاج الصحي	عام ١٩٩٧	عام ١٩٩٨	عام ١٩٩٩
مصنع المشغولات الذهبية	١٢٥١٤٧	١١٥٢٦٥	١٠٥٩٩٨
مصنع السلاسل الذهبية	١٠٥٤٧٨	١٤٥٦٣٢	١٢٦٩٨٣
مصنع المجوهرات	١١٢٥٦٩	١٣٢٦٥٤	١١٤٥٦١
مصنع الزركون عيار ١٨	١٢٣٦٥٤	١٢٨٩٥٦	١٥٠٣٦٢
الإدارة العامة والمالية	٤٥٨٩٧	٦٧٨٩٥	٥٦٨٥٠
إدارة المبيعات	٦٥٩٨٧	٨٥٦٣٢	٨٧٢٣١
الفروع الداخلية	٢٥٦٩٨٧	١٦٧٨٩٦	١٥٩٨٥٠
الفروع الخارجية	١٥٦٩٨٧	١٠٧٠١٤	١٣٣٨٨٠
المجموع	٩٩٢٧٠٦	٩٥٠٩٤٤	٩٣٥٧١٥

وفيما يتعلق بعقود العمل التي توقع بين الشركة والأفراد العاملين فيها ، فإنها تخضع لقانون العمل الساري في المملكة العربية السعودية ؛ فضلاً عن النقاط الخاصة وذلك حسب الاتفاق بين الفرد والشركة . ومن البنود الهامة ضمن عقود العمل التي يرى الباحث ضرورة ذكرها ما يلي :

١ – مدة العقد أربع سنوات قابلة للتجديد لمدد متماثلة .

٢ – يمنح الفرد تعويضاً في نهاية العقد عن الفترة الواحدة راتب شهرين .

٣ – عند ترك الفرد للعمل قبل نهاية مدة العقد يسقط حقه في التعويض عن تلك المدة ويتحمل التكاليف المدفوعة لأجله خلال فترة العقد الأخير .

٤ – عند إنهاء خدمة الفرد من قبل الشركة قبل نهاية مدة العقد ، فان الشركة تدفع للفرد كامل الرواتب المستحقة له (وفق أساس الراتب) وكأنه أنهى عقده عن كامل فترة العقد فضلاً عن تعويض نهاية العقد المتفق عليه .

٥ – تسري مدة العقد المتفق عليها بعد ثلاثة أشهر من توقيع العقد حيث تعتبر الأشهر الثلاثة فترة اختبار وتدريب ، ويحق للشركة أو الفرد إنهاء العقد خلال فترة الأشهر الثلاثة وهنا تتحمل الشركة فقط راتب شهر كتعويض للفرد .

مـــن خلال إجراء الباحث لدراسة حول نظام العمل وبنود عقود العمل المبرمة من الشركة مع الأفـــراد العـــاملين فيها . وتحديد مدى استفادة الشركة من التكاليف الناجمة عن الاستثمار في الموارد البشـــرية ؛ ومع الأخذ بآراء إدارة شؤون الأفراد والإدارة العامة والإدارة الهندسية والفنية وإدارة الإنتاج وبالتعاون مع رؤوساء الأقسام . وجد الباحث أنّ :

١ - الشركة تستفيد من تكلفة الحصول على مدار مدة العقد أي أربع سنوات لكافة الأفراد .

٢ - الشركة تستفيد من تكلفة التعلم لمدة ٨ سنوات .

حساب التشغيل عن الفترة من ١٩٩٩/١/١ م حتى ١٩٩٩/١٢/٣١ م

لمصنع المشغولات الذهبية عيار ٢١

المبلغ/ريال	البيان (المدين)	المبلغ/ريال	البيان (الدائن)
١٣،٤٥٨،٦٥٦	تكلفة المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج (*)	٣١،٤٢٣،٨٠٥	تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة
٦،٥٩٨،٣٤٧	تكلفة المواد المساعدة المستخدمة في الإنتاج		للمشغولات الذهبية عيار ٢١
٤،٤٦٠،٣٨٢	الأجور والرواتب		
٢٥٦،٢٣٤	بدل الإجازت		
١٠٥،٩٩٨	العلاج الصحي		
٤٩،٥٦٠	تعويضات أخرى		
٢٦٧،٣٥٠	مكافآت الإنتاج		
١،٩٨٥،١٠٠	إهتلاك المباني والإنشاءات		
٢،٥٦٩،٨٠٠	إهتلاك الآلات		
٣٥٦،٠٠٠	إهتلاك الأثاث والمفروشات		
١٥،٠٠٠	إهتلاك وسائط النقل		
٩٥٠،٦٨٩	إهتلاك العدد والأدوات		
٣٥٠،٦٨٩	مصاريف الصيانة وقطع الغيار		
٣١،٤٢٣،٨٠٥	المجموع	٣١،٤٢٣،٨٠٥	المجموع

(*) تتمثل في كافة تكاليف المواد الأولية عدا قيمة الذهب الخام نظراً لأن الشركة تقوم بتسجيله ضمن حسابات نظامية خاصة حيث تقوم باقتراضه من البنوك ويعتبر لديها برسم الأمانة ويظهر الذهب المباع للغير من قبل الشركة ضمن حساب ذهب تحت التسكير وتقوم بشراء ذهب خام بديل لإقفال حساب ذهب تحت التسكير لتعوض الذهب المباع نظراً لأنه يعتبر لها برسم الأمانة للغير

حساب التشغيل عن الفترة من ١٩٩٩/١/١ م حتى ١٩٩٩/١٢/٣١ م

لمصنع السلاسل الذهبية

المبلغ	البيان (المدين)	المبلغ	البيان (الدائن)
١٢،٥٨٦،٩٨٥	تكلفة المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج (*)	٢٩،٧٧٣،٧٦٢	تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة
٥،٩٨٧،٣٢٥	تكلفة المواد المساعدة المستخدمة في الإنتاج		للسلاسل الذهبية
٤،٦٩٣،٦٧٧	الأجور والرواتب		
٢٤٩،٠٦٤	بدل الإجازت		
١٢٦،٩٨٣	العلاج الصحي		
٥٧،٨٧٩	تعويضات أخرى		
٢٤٣،٥٩١	مكافآت الإنتاج		
١،٨٣٤،٦٠٠	إهتلاك المباني والإنشاءات		
٢،٤٨٧،٩٠٠	إهتلاك الآلات		
٢٩٨،٥٠٠	إهتلاك الأثاث والمفروشات		
١٥،٠٠٠	إهتلاك وسائط النقل		
٨٧٩،٥٦٠	إهتلاك العدد والأدوات		
٣١٢،٦٩٨	مصاريف الصيانة وقطع الغبار		
٢٩،٧٧٣،٧٦٢	المجموع	٢٩،٧٧٣،٧٦٢	المجموع

(*) تتمثل في كافة تكاليف المواد الأولية عدا قيمة الذهب الخام نظراً لأن الشركة تقوم بتسجيله ضمن حسابات نظامية خاصة حيث تقوم باقتراضه من البنوك وتعتبر لديها برسم الأمانة وبظهر الذهب المباع للغير من قبل الشركة ضمن حساب ذهب تحت التسكير وتقوم بشراء ذهب بديل لاقفال حساب ذهب تحت التسكير لتعويض الذهب المباع نظراً لأنه يعتبر لها برسم الأمانة للغير

حساب التشغيل عن الفترة من ١٩٩٩/١/١ م حتى ١٩٩٩/١٢/٣١ م

لمصنع الجوهرات

المبلغ	البيان (المدين)	المبلغ	البيان (الدائن)
٣٥،٦٩٨،٨٧٣	تكلفة المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج (*)	٥٨،٨٨٧،٥٩٤	تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة
١٥،٤٦٩،٨٧٢	تكلفة المواد المساعدة المستخدمة في الإنتاج		للمجوهرات
٢،٣٠٠،٧٠٨	الأجور والرواتب		
٢٢٧،٩٥٤	بدل الإجازات		
١١٤،٥٦١	العلاج الصحي		
٩٦،٨٥٦	تعويضات أخرى		
٣٢٥،٦٩٨	مكافآت الإنتاج		
١،٢٦٢،٠٠٠	إهتلاك المباني والإنشاءات		
١،٨١٢،٦٠٠	إهتلاك الآلات		
٢٤٦،٩٠٠	إهتلاك الأثاث والمفروشات		
١٥،٠٠٠	إهتلاك وسائط النقل		
٩٥٦،٩٢٠	إهتلاك العدد والأدوات		
٣٥٩،٦٥٢	مصاريف الصيانة وقطع الغيار		
٥٨،٨٨٧،٥٩٤	المجموع	٥٨،٨٨٧،٥٩٤	المجموع

(*) تتمثل في كافة تكاليف المواد الأولية عدا قيمة الذهب الخام نظراً لأن الشركة تقوم بتسجيله ضمن حسابات نظامية خاصة حيث تقوم باقتراضه من البنوك ويعتبر لديها برسم الأمانة ويظهر الذهب المباع للغير من قبل الشركة ضمن حساب ذهب تحت السكير وتقوم بشراء ذهب بديل لإقفال حساب ذهب تحت السكير لتعويض الذهب المباع نظراً لأنه يعتبر لها برسم الأمانة للغير

حساب التشغيل عن الفترة من ١٩٩٩/١/١ م حتى ١٩٩٩/١٢/٣١ م

لمصنع الزركون عيار ١٨

المبلغ	البيان (المدين)	المبلغ	البيان (الدائن)
٢٥،٩٨٧،٦٣٥	تكلفة المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج (*)	٤٧،٦٦٩،٨٥٩	تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة
١٤،٢٣٦،٩٦٠	تكلفة المواد المساعدة المستخدمة في الإنتاج		للزركون عيار ١٨
١،٩١٥،٤٧٨	الأجور والرواتب		
١٦٠،٣٣٦	بدل الإجازات		
١٥٠،٣٦٢	العلاج الصحي		
٧٨،٥٩٨	تعويضات أخرى		
١٧٦،٥٨٠	مكافآت الإنتاج		
١،٤٩٦،٠٠٠	إهتلاك المباني والإنشاءات		
٢،٠٨٧،٤٠٠	إهتلاك الآلات		
٢٧٩،٥٠٠	إهتلاك الأثاث والمفروشات		
١٥،٠٠٠	إهتلاك وسائط النقل		
٧٨٩،٥٦٠	إهتلاك العدد والأدوات		
٢٩٦،٤٥٠	مصاريف الصيانة وقطع الغيار		
٤٧،٦٦٩،٨٥٩	المجموع	٤٧،٦٦٩،٨٥٩	المجموع

(*) تتمثل في كافة تكاليف المواد الأولية عدا قيمة الذهب الخام نظراً لأن الشركة تقوم بتسجيله ضمن حسابات نظامية خاصة حيث تقوم بإقتراضه من البنوك ويعتبر لديها برسم الأمانة ويظهر الذهب المباع للغير من قبل الشركة ضمن حساب ذهب تحت التسكير وتقوم بشراء ذهب بديل لإقفال حساب ذهب تحت التسكير لتعوض الذهب المباع نظراً لأنه يعتبر لها برسم الأمانة للغير

حساب المتاجرة للشركة من ١٩٩٩/١/١ حتى ١٩٩٩/١٢/٣١ م

المبلغ	البيان (المدين)	المبلغ	البيان (الدائن)
٣،٢٥٦،٩٥٧	تكلفة الانتاج التام في أول المدة للمشغولات الذهبية ٢١	٥،٥٦٩،٨٧٥	تكلفة الانتاج التام في آخر المدة للمشغولات الذهبية ٢١
٩٥٨،٦٩٨	تكلفة الانتاج التام في أول المدة للسلاسل الذهبية	١،١٢٥،٩٨٣	تكلفة الانتاج التام في آخر المدة للسلاسل الذهبية
١،٥٨٩،٢٤٣	تكلفة الانتاج التام في أول المدة للمجوهرات	١،٤٥٦،٩٨٧	تكلفة الانتاج التام في آخر المدة للمجوهرات
١،٢٣١،٥٨٩	تكلفة الانتاج التام في أول المدة للزركون عيار ١٨	١،٣٢٥،٦٩٢	تكلفة الانتاج التام في آخر المدة للزركون عيار ١٨
٣١،٤٢٣،٨٠٥	تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة للمشغولات الذهبية ٢١	٥٥،٩٨٦،٨٦٩	صافي المبيعات للمشغولات الذهبية ٢١
٢٩،٧٧٣،٧٦٢	تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة للسلاسل الذهبية	٤٣،٦٩٥،٨٧٥	صافي المبيعات للسلاسل الذهبية
٥٨،٨٨٧،٥٩٤	تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة للمجوهرات	٧٨،٥٦٩،٨٥١	صافي المبيعات للمجوهرات
٤٧،٦٦٩،٨٥٩	تكلفة الانتاج التام خلال الفترة للزركون عيار ١٨	٦٧،٣٢٦،٥٤٨	صافي المبيعات للزركون عيار ١٨
٦٣٨،٣٩٧	الأجور والرواتب لإدارة المبيعات		
٢٥٩،٥٥٩	بدل الإجازات لإدارة المبيعات		
٨٧،٢٣١	العلاج الصحي لإدارة المبيعات		
٢١،٣٦٥	تعويضات أخرى لإدارة المبيعات		
٢٥،٤٨٧	مكافآت لإدارة المبيعات		
٧١٥،٠٠٠	إهتلاك المباني والإنشاءات لإدارة المبيعات		
٣٤٧،٠٠٠	إهتلاك الأثاث والمفروشات لإدارة المبيعات		
١٥٠،٠٠٠	إهتلاك وسائط النقل لإدارة المبيعات		
١،١٢٨،٢٨٩	الأجور والرواتب للفروع الداخلية		
١٥٨،٥٥٨	بدل الإجازات للفروع الداخلية		
١٥٩،٨٥٠	العلاج الصحي للفروع الداخلية		

حساب المتاجرة للشركة من ١٩٩٩/١/١ حتى ١٩٩٩/١٢/٣١ م

المبلغ	البيان (المدين)	المبلغ	البيان (الدائن)
٦٢،١٥٦	تعويضات أخرى للفروع الداخلية		
١٢٥،٤٦٩	مكافآت للفروع الداخلية		
٤،٥٩٨،٠٠٠	إهتلاك المباني والإنشاءات للفروع الداخلية		
٧٨٩،٠٠٠	إهتلاك الأثاث والمفروشات للفروع الداخلية		
٣٥،٠٠٠	إهتلاك وسائط النقل للفروع الداخلية		
٧٠٦،٩٥٩	الأجور والرواتب للفروع الخارجية		
١٤٣،٧٩٥	بدل الإجازات للفروع الخارجية		
١٣٣،٨٨٠	العلاج الصحي للفروع الخارجية		
٤٢،٣٦٩	تعويضات أخرى للفروع الخارجية		
١٤٥،٦٩٨	مكافآت الإنتاج للفروع الخارجية		
٢،٥٣٧،٠٠٠	إهتلاك المباني والإنشاءات للفروع الخارجية		
٥٦٨،٩٠٠	إهتلاك الأثاث والمفروشات للفروع الخارجية		
١٧،٥٠٠	إهتلاك وسائط النقل للفروع الخارجية		
٣٢٥،٦٩٨	مصاريف بيعية متنوعة		
١،٥٦٢،٣٦٥	مصاريف الدعاية والاعلان		
١٤،٥٢٦،٣٥١	مواد تعبئة وتغليف وعلب ذهب ومجوهرات		
٥٠،٢٥٥،٢٩٧	مجمل الربح التجاري للشركة		
٢٥٥،٠٥٧،٦٨٠	المجموع	٢٥٥،٠٥٧،٦٨٠	المجموع

حساب الأرباح والخسائر للشركة من ١٩٩٩/١/١ حتى ١٩٩٩/١٢/٣١ م

المبلغ	البيان (المدين)	المبلغ	البيان (الدائن)
١،١٠٠،٤٨٩	الأجور والرواتب لـ الإدارة العامة والإدارة المالية	٥٠،٢٥٥،٢٩٧	مجمل الربح التجاري
١٢٧،٩٠٩	بدل الاجازات لـ الادارة العامة والإدارة المالية	٢،٩٨٧،٥٢٠	ايرادات متنوعة / فروق اسعار الذهب تحت التسكير /
٥٦،٨٥٠	العلاج الصحي لـ الادارة العامة والادارة المالية	٢٣،٥٩٨،٧٤٥	[illegible] إيرادات الاستثمار في الأسهم بالسوق العالمية
١٢٥،٦٩٨	تعويضات أخرى لـ الإدارة العامة والإدارة المالية	١،٢٦٦،٨٣٥	إيرادات أخرى
٢٣٥،٦٥٠	مكافآت الادارة العامة والادارة المالية		
٥٦٨،٠٠٠	اهتلاك المباني والإنشاءات لـ الادارة العامة والإدارة المالية		
٢٦٥،٠٠٠	اهتلاك الأثاث والمفروشات لـ الإدارة العامة والادارة المالية		
٢٤٥،٠٠٠	اهتلاك وسائط النقل لـ الادارة العامة والإدارة المالية		
١،٣٧٩،١٠٤	اهتلاك مصاريف التأسيس		
٩٠،٠٠٠	اهتلاك تكاليف ايرادية متنوعة مؤجلة		
١٥٩،٠٧٠	اهتلاك الحملات الإعلانية		
٧٥٩،٨٦٥	ديون معدومة		
٨،٥٦٩،٨٥٦	مستلزمات خدمية وتوريدات		
١٢،٥٦٩،٨٣٠	مصروفات تحويلية متنوعة		
٥١،٨٥٦،٠٧٦	صافي الربح / قبل دفع الزكاة (*)		
٧٨،١٠٨،٣٩٧	المجموع	٧٨،١٠٨،٣٩٧	المجموع

(*) تم عدم اظهار مبلغ الزكاة المدفوع بناء على رغبة المستثمرين في الشركة

الميزانية العمومية للشركة في ١٩٩٩/١٢/٣١ م

المبلغ	الموجودات	المبلغ	المطاليب
	الأصول الثابتة : **		حقوق أصحاب الشركة :
١٤٩،٩٥٧،٠٠٠	المباني والإنشاءات	١٣٠،٠٠٠،٠٠٠	رأسمال الشريك (١)
٨٩،٥٧٧،٠٠٠	الآلات	٣٥،٠٠٠،٠٠٠	رأسمال الشريك (٢)
٣١،٥٠٨،٠٠٠	الأثاث والمفروشات	٣٥،٠٠٠،٠٠٠	رأسمال الشريك (٣)
٥٠،٠٧٥،٠٠٠	وسائط الانتقال / السيارات	٣٩،٦٥٨،٧٣١	الأرباح المدورة من عام ٩٧ م/ قبل دفع الزكاة
٣،٢٥٦،٩٨٦	العدد والأدوات	٤٣،٥٦٩،٨٧٤	الأرباح المدورة من عام ٩٨ م/ قبل دفع الزكاة
٨،١٤٠،٨٧٠	نفقات إيرادية مؤجلة	٥١،٨٥٧،٠٧٦	أرباح الدورة الجارية ١٩٩٩م/ قبل دفع الزكاة
	الأصول المتداولة :	٥،٠٠٠،٠٠٠	قرض البنك الرئيسي
٤٩،٦٥٨،٩٨٧	مخزون المواد الأولية في آخر المدة	٧٠،٦٩٢،٧٤٩	حساب ذهب تحت التسكير (يعادل ٢٧٠كغ صافي)
٢١،٣٦٥،٤٠٨	مخزون قطع الغيار		مخصصات الاهتلاك :
٩،٤٧٨،٥٣٧	مخزون الإنتاج التام في آخر المدة (*)	٤٤،٩٨٧،١٠٠	مخصص اهتلاك المباني والإنشاءات
·٦،٨٥١،٩٨٠	المدينون	٢٦،٨٧٣،١٠٠	مخصص اهتلاك الآلات
٧٨٤،٩١٤	مسحوبات الشركاء الشخصية الجارية	٩،٤٥٢،٤٠٠	مخصص اهتلاك الأثاث والمفروشات
١٢٠،٦٩٩،١٧٢	الاستثمارات في الأسهم في السوق العالمية	١،٥٢٢،٥٠٠	مخصص اهتلاك وسائط الانتقال / السيارات
٦،٨٥١،٩٨٠	أوراق القبض	٤،٨٨٤،٥٢٢	مخصص اهتلاك نفقات إيرادية مؤجلة
٥٢٣،٧٠٩	البنوك	٢،٥٩٨،٦٣٠	أوراق الدفع
٢٣٦،٦١٠	الصندوق	٢،٨٦٩،٤٧١	الموردون
١،٠٠٩،٨٩٦،٤١٤	ذمة قروض ذهب البنوك (يعادل ١٠٠٠ كغ صافي)	١،٠٠٩،٨٩٦،٤١٤	قروض ذهب البنوك (يعادل ١٠٠٠ كغ صافي)
١،٥١٣،٨٦٢،٥٦٧	المجموع	١،٥١٣،٨٦٢،٥٦٧	المجموع

(*) التكلفة لا تتضمن قيمة الذهب الخام لأنه يعتبر لدى الشركة برسم الأمانة

** مرفق جدول يوضح الموجودات الثابتة وأقساط إهتلاكها للأعوام ٩٧-٩٨-٩٩ مقسمة حسب المصانع والادارات

جدول يوضح الموجودات الثابتة

المجموع	المباني والانشاءات
١٩،٨٥١،٠٠٠	مصنع المشغولات الذهبية
١٨،٣٤٦،٠٠٠	مصنع السلاسل الذهبية
١٢،٦٢٠،٠٠٠	مصنع المجوهرات
١٤،٩٦٠،٠٠٠	مصنع الزركون عيار ١٨
٥،٦٨٠،٠٠٠	الادارة العامة والمالية
٧،١٥٠،٠٠٠	إدارة المبيعات
٤٥،٩٨٠،٠٠٠	الفروع الداخلية
٢٥،٣٧٠،٠٠٠	الفروع الخارجية
١٤٩،٩٥٧،٠٠٠	المجموع

المجموع	الالات
٢٥،٦٩٨،٠٠٠	مصنع المشغولات الذهبية
٢٤،٨٧٩،٠٠٠	مصنع السلاسل الذهبية
١٨،١٢٦،٠٠٠	مصنع المجوهرات
٢٠،٨٧٤،٠٠٠	مصنع الزركون عيار ١٨
٠	الإدارة العامة والمالية
٠	إدارة المبيعات
٠	الفروع الداخلية
٠	الفروع الخارجية
٨٩،٥٧٧،٠٠٠	المجموع

المجموع	الأثاث والمفروشات
٣،٥٦٠،٠٠٠	مصنع المشغولات الذهبية
٢،٩٨١٥،٠٠٠	مصنع السلاسل الذهبية
٢،٤٦٩،٠٠٠	مصنع المجوهرات
٢،٧٩٥،٠٠٠	مصنع الزركون عيار ١٨
٢،٦٥٠،٠٠٠	الادارة العامة والمالية
٣،٤٧٠،٠٠٠	إدارة المبيعات
٧،٨٩٠،٠٠٠	الفروع الداخلية
٥،٦٨٩،٠٠٠	الفروع الخارجية
٣١،٥٠٨،٠٠٠	المجموع

المجموع	وسائط الانتقال / السيارات
١٥٠،٠٠٠	مصنع المشغولات الذهبية
١٥٠،٠٠٠	مصنع السلاسل الذهبية
١٥٠،٠٠٠	مصنع المجوهرات
١٥٠،٠٠٠	مصنع الزركون عيار ١٨
٢،٤٥٠،٠٠٠	الادارة العامة والمالية
١،٥٠٠،٠٠٠	إدارة المبيعات
٣٥٠،٠٠٠	الفروع الداخلية
١٧٥،٠٠٠	الفروع الخارجية
٥،٠٧٥،٠٠٠	المجموع

المجموع	الموجودات الاخرى
٦،٨٩٥،٥٢٠	مصاريف التأسيس
٤٥٠،٠٠٠	تكاليف ايرادية مؤجلة
٧٩٥،٣٥٠	حملات إعلانية
٨،١٤٠،٨٧٠	المجموع

جدول يوضح أقساط
الاهتلاك للموجودات الثابتة

المباني والانشاءات	عام ١٩٩٧	عام ١٩٩٨	عام ١٩٩٩	المجموع
مصنع المشغولات الذهبية	١،٩٨٥،١٠٠	١،٩٨٥،١٠٠	١،٩٨٥،١٠٠	٥،٩٥٥،٣٠٠
مصنع السلاسل الذهبية	١،٨٣٤،٦٠٠	١،٨٣٤،٦٠٠	١،٨٣٤،٦٠٠	٥،٥٠٣،٨٠٠
مصنع المجوهرات	١،٢٦٢،٠٠٠	١،٢٦٢،٠٠٠	١،٢٦٢،٠٠٠	٣،٧٨٦،٠٠٠
مصنع الزركون عيار ١٨	١،٤٩٦،٠٠٠	١،٤٩٦،٠٠٠	١،٤٩٦،٠٠٠	٤،٤٨٨،٠٠٠
الإدارة العامة والمالية	٥٦٨،٠٠٠	٥٦٨،٠٠٠	٥٦٨،٠٠٠	١،٧٠٤،٠٠٠
إدارة المبيعات	٧١٥،٠٠٠	٧١٥،٠٠٠	٧١٥،٠٠٠	٢،١٤٥،٠٠٠
الفروع الداخلية	٤،٥٩٨،٠٠٠	٤،٥٩٨،٠٠٠	٤،٥٩٨،٠٠٠	١٣،٧٩٤،٠٠٠
الفروع الخارجية	٢،٥٣٧،٠٠٠	٢،٥٣٧،٠٠٠	٢،٥٣٧،٠٠٠	٧،٦١١،٠٠٠
المجموع	١٤،٩٩٥،٧٠٠	١٤،٩٩٥،٧٠٠	١٤،٩٩٥،٧٠٠	٤٤،٩٨٧،١٠٠
		٢٩،٩٩١،٤٠٠		

اهتلاك الالات	عام ١٩٩٧	عام ١٩٩٨	عام ١٩٩٩	المجموع
مصنع المشغولات الذهبية	٢،٥٦٩،٨٠٠	٢،٥٦٩،٨٠٠	٢،٥٦٩،٨٠٠	٧،٧٠٩،٤٠٠
مصنع السلاسل الذهبية	٢،٤٨٧،٩٠٠	٢،٤٨٧،٩٠٠	٢،٤٨٧،٩٠٠	٧،٤٦٣،٧٠٠
مصنع المجوهرات	١،٨١٢،٦٠٠	١،٨١٢،٦٠٠	١،٨١٢،٦٠٠	٥،٤٣٧،٨٠٠
مصنع الزركون عيار ١٨	٢،٠٨٧،٤٠٠	٢،٠٨٧،٤٠٠	٢،٠٨٧،٤٠٠	٦،٢٦٢،٢٠٠
الإدارة العامة والمالية	٠	٠	٠	٠
إدارة المبيعات	٠	٠	٠	٠
الفروع الداخلية	٠	٠	٠	٠
الفروع الخارجية	٠	٠	٠	٠
المجموع	٨،٩٥٧،٧٠٠	٨،٩٥٧،٧٠٠	٨،٩٥٧،٧٠٠	٢٦،٨٧٣،١٠٠
		١٧،٩١٥،٤٠٠		

اهتلاك الأثاث والمفروشات	عام ١٩٩٧	عام ١٩٩٨	عام ١٩٩٩	المجموع
مصنع المشغولات الذهبية	٣٥٦،٠٠٠	٣٥٦،٠٠٠	٣٥٦،٠٠٠	١،٠٦٨،٠٠٠
مصنع السلاسل الذهبية	٢٩٨،٥٠٠	٢٩٨،٥٠٠	٢٩٨،٥٠٠	٨٩٥،٥٠٠
مصنع المجوهرات	٢٤٦،٩٠٠	٢٤٦،٩٠٠	٢٤٦،٩٠٠	٧٤٠،٧٠٠
مصنع الزركون عيار ١٨	٢٧٩،٥٠٠	٢٧٩،٥٠٠	٢٧٩،٥٠٠	٨٣٨،٥٠٠
الإدارة العامة والمالية	٢٦٥،٠٠٠	٢٦٥،٠٠٠	٢٦٥،٠٠٠	٧٩٥،٠٠٠
إدارة المبيعات	٣٤٧،٠٠٠	٣٤٧،٠٠٠	٣٤٧،٠٠٠	١،٠٤١،٠٠٠
الفروع الداخلية	٧٨٩،٠٠٠	٧٨٩،٠٠٠	٧٨٩،٠٠٠	٢،٣٦٧،٠٠٠
الفروع الخارجية	٥٦٨،٩٠٠	٥٦٨،٩٠٠	٥٦٨،٩٠٠	١،٧٠٦،٧٠٠
المجموع	٣،١٥٠،٨٠٠	٣،١٥٠،٨٠٠	٣،١٥٠،٨٠٠	٩،٤٥٢،٤٠٠
		٦،٣٠١،٦٠٠		

وسائط الانتقال / السيارات	عام ١٩٩٧	عام ١٩٩٨	عام ١٩٩٩	المجموع
مصنع المشغولات الذهبية	١٥،٠٠٠	١٥،٠٠٠	١٥،٠٠٠	٤٥،٠٠٠
مصنع السلاسل الذهبية	١٥،٠٠٠	١٥،٠٠٠	١٥،٠٠٠	٤٥،٠٠٠
مصنع المجوهرات	١٥،٠٠٠	١٥،٠٠٠	١٥،٠٠٠	٤٥،٠٠٠
مصنع الزركون عيار ١٨	١٥،٠٠٠	١٥،٠٠٠	١٥،٠٠٠	٤٥،٠٠٠
الإدارة العامة والمالية	٢٤٥،٠٠٠	٢٤٥،٠٠٠	٢٤٥،٠٠٠	٧٣٥،٠٠٠
إدارة المبيعات	١٥٠،٠٠٠	١٥٠،٠٠٠	١٥٠،٠٠٠	٤٥٠،٠٠٠
الفروع الداخلية	٣٥،٠٠٠	٣٥،٠٠٠	٣٥،٠٠٠	١٠٥،٠٠٠
الفروع الخارجية	١٧،٥٠٠	١٧،٥٠٠	١٧،٥٠٠	٥٢،٥٠٠
المجموع	٥٠٧،٥٠٠	٥٠٧،٥٠٠	٥٠٧،٥٠٠	١،٥٢٢،٥٠٠
		١،٠١٥،٠٠٠		

اهتلاك الموجودات الاخرى	عام ١٩٩٧	عام ١٩٩٨	عام ١٩٩٩	المجموع
مصاريف التأسيس	١،٣٧٩،١٠٤	١،٣٧٩،١٠٤	١،٣٧٩،١٠٤	٤،١٣٧،٣١٢
تكاليف ايرادية مؤجلة	٩٠،٠٠٠	٩٠،٠٠٠	٩٠،٠٠٠	٢٧٠،٠٠٠
حملات إعلانية	١٥٩،٠٧٠	١٥٩،٠٧٠	١٥٩،٠٧٠	٤٧٧،٢١٠
المجموع	١،٦٢٨،١٧٤	١،٦٢٨،١٧٤	١،٦٢٨،١٧٤	٤،٨٨٤،٥٢٢
		٣،٢٥٦،٣٤٨		

من خلال دراسة الحسابات الختامية والميزانية العمومية للشركة لعام ١٩٩٩ م وذلك فق النظام المحاسبي المتبع من قبل الشركة مع عدم اعتماد محاسبة الموارد البشرية وبتطبيق النسب المالية وجد الباحث ما يلي :

١ - معدل تغطية الأصول الثابتة = رأس المال المستمر ÷ مجموع الأصول الثابتة

= (٢٠٠٠٠٠٠٠٠ +٣٩٦٥٨٧٣١ +٤٣٥٦٩٨٧٤ +٥١٨٥٦٠٧٦ + ٥٠٠٠٠٠٠) ÷ (٢٨٧٥١٤٨٥٦) = ٣٤٠٠٨٤٦٨١ ÷ ٢٨٧٥١٤٨٥٦ = ١,١٨

وهذا يدل على سلامة الهيكل التمويلي للشركة نظراً لتمويل كافة الاستخدامات طويلة الأجل من مصادر تمويل طويلة الأجل . وهذا المؤشر يعبر عن رأس المال العامل الصافي في الشركة بشكل نسبي حيث كون المعدل أكبر من الواحد فإن صافي رأس المال العامل موجب .

٢ - معـــدل تغطـــية الأصول الثابتة بالأموال الخاصة = الأموال الخاصة ÷ مجموع الأصول الثابتة = (٢٠٠٠٠٠٠٠٠ +٣٩٦٥٨٧٣١+٤٣٥٦٩٨٧٤+٥١٨٥٦٠٧٦) ÷ (٢٨٧٥١٤٨٥٦) = ٣٣٥٠٨٤٦٨١ ÷ ٢٨٧٥١٤٨٥٦ = ١,١٦

وهـــذا المعدل يعبر عن مدى تغطية الاستخدامات طويلة الأجل من الأموال الخاصة بالشركة . ويدل على سلامة الهيكل التمويلي للشركة ومقدرتها على مواجهة المخاطر في المستقبل لأن المعدل أكبر من الواحد .

٣ – الـــتمويل الثابـــت لرأس المال العامل = رأس المال العامل الصافي ÷ رأس المال العامل الإجمالي = (الموجـــودات المـــتداولة والجاهـــزة - الديـــون قصيرة الأجل) ÷ (الموجودات المتداولة والجاهزة) =(٢١٦٤٥٠٢٩٧ – ٥٤٦٨١٠١)÷(٢١٦٤٥٠٢٩٧) = ٠,٩٧

وكـــلما كانـــت قيمة هذا المؤشر أكبر فان ذلك يدل على أن وضع الهيكل التمويلي للشركة أفضل .

٤ – نســـبة الـــتداول = الموجودات المتداولة والجاهزة ÷ الديون قصيرة الأجل = ٢١٦٤٥٠٢٩٧ ÷ ٥٤٦٨١٠١ = ٣٩,٥٨ وهـــي تعتـــبر نسبة تداول عالية جداً ومرتفعة وتعبر عن أن وضع السيولة في الشـــركة ممتاز (لأنه من المفروض أن تكون اكبر من الواحد على الأقل ليكون وضع الشركة جيد من حيث السيولة وهي تساوي ٣٩,٥٨) .

٥ – نسبة السيولة السريعة = (الموجودات المتداولة والجاهزة – المخزون) ÷ الديون قصيرة الأجل = (٢١٦٤٥٠٢٩٧ – ٤٩٦٥٨٩٨٧) ÷ ٥٤٦٨١٠١ = ٣٠,٥٠ وهذه النسبة تعتبر مقياس لدقـة سيولة الشركة ومدى قدرتها على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل من موجوداتها التي يمكن تحويلها إلى نقدية بشكل سريع . وهي هنا ممتازة ومرتفعة جداً .

٦ – ربحـية المبـيعات = مجمل ربح المتاجرة ÷ صافي المبيعات = ٥٠٢٥٥٢٩٧ ÷ (٥٥٩٨٦٨٦٩+ ٤٣٦٩٥٨٧٥+ ٧٨٥٦٩٨٥١+ ٦٧٣٢٦٥٤٨) = ٥٠٢٥٥٢٩٧ ÷ ٢٤٥٥٧٩١٤٣ = ٢١ % أي أن كل ١٠٠ ريال من صافي المبيعات تتضمن ٢١ ريال ربح إجمالي . وهذه دلالة جيدة للشركة .

٧ – صـافي ربحية المبيعات (قبل دفع الزكاة) = صافي ربح النشاط الجاري قبل دفع الزكاة ÷ صافي المبـيعات = (صافي الربح قبل دفع الزكاة – صافي إيرادات الاستثمار في الأسهم بالسوق العالمية) ÷ صـافي المبـيعات = (٥١٨٥٦٠٧٦ – ٢٣٥٩٨٧٤٥) ÷ ٢٤٥٥٧٩١٤٣ = ٢٨٢٥٧٣٣١ ÷ ٢٤٥٥٧٩١٤٣ = ١٢ % أي أن كـل ١٠٠ ريال من صافي المبيعات تتضمن ١٢ ريال كصافي ربح للنشاط الجاري قبل دفع الزكاة .

ومن خلال مقارنة صافي ربحية المبيعات قبل دفع الزكاة مع المؤشر السابق (ربحية المبيعات) نجد أثر المصاريف الإدارية والمالية المرتفع في نسبة الربحية حيث خفضت تلك المصاريف نسبة الربحية بمقدار ٩% وهـي نسـبة مرتفعة . والشركة تدفع تلك المصاريف والتي تتضمن أتعاب الاستشاريين في سوق المـال وذلـك مـن خلال الاستثمار في الأسهم بأسواق المال العالمية ولقد كانت صافي إيرادات ذلك الاسـتثمار مـبلغ وقدره ٢٣٥٩٨٧٤٥ ريال سعودي خلال عام ١٩٩٩ وبأخذه بعين الاعتبار ضمن النسـبة السـابقة نجـد أن النسبة تصبح ٢١,١١ % أي أنها ارتفعت بمقدار ٠,١١% وبذلك تظهر الاستفادة الفعلية من دفع تلك المصاريف التي خفضت النسبة بمقدار ٩% .

٨ – العائد على الأموال المستثمرة قبل دفع الزكاة = صافي الربح قبل دفع الزكاة ÷ رأس المال المستثمر = ٥١٨٥٦٠٧٦ ÷ ٣٤٠٠٨٤٦٨١ = ١٥,٢٤% . أي أن كـل ١٠٠ ريـال سعودي مستثمرة في الشـركة (سـواء كانت لأصحاب الشركة أو للغير تحقق عائد قدره ١٥,٢٤ ريال سعودي قبل دفع الزكاة .

٩ – العائد على الأموال الخاصة قبل دفع الزكاة = صافي الربح قبل دفع الزكاة ÷ رأس المال الخاص = ٥١٨٥٦٠٧٦ ÷ ٣٣٥٠٨٤٦٨١ = ١٥,٤٨% . أي أن كـل ١٠٠ ريـال سـعودي من حقوق أصـحاب الشـركة تحقق عائد قدره ١٥,٤٨ ريال سعودي قبل دفع الزكاة وهي نسبة جيدة وترضي طموح أصحاب الشركة .

من خلال تحليل النسب السابقة يجد الباحث أن وضع الشركة المالي والتجاري والصناعي جيد وأنّ الشركة تحقق للمستثمرين الهدف الذي استثمروا لأجله أموالهم في الشركة .

ولكن هناك ما يلفت النظر وهو ارتفاع نسبة السيولة في الشركة وهذا يدل على التركيز على رأس المال العامل وأهميته في صناعة المشغولات الذهبية والحلي والمجوهرات أكثر من رأس المال الثابت . فضلاً عن كون المواد المستعملة في الصناعة غالية الثمن .

ومـــن ناحية أخرى فإن لليد العاملة الماهرة دوراً كبيراً في تحقيق ربحية الشركة ، وبالتالي ينفق عـــلى استقطابها وتعيينها تدريبها وتنمية مهاراتها وتوجيهها في المسار الصحيح والتي يستفاد منها (المبالغ المـــنفقة) لعـــدّة سنوات . ومن هنا برزت أهمية محاسبة الموارد البشرية وضرورة الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في القوائم المالية لأثرها النسبي على الحسابات الختامية والميزانية العمومية .

المبحث الثالث

الحسابات الختامية للشركة

" عن عام ١٩٩٩ عند تطبيق محاسبة الموارد البشرية "

تمـثل البـيانات التالية البيانات المقدمة من قبل الشركة بعد تعديلها (*) والتي توضح كيفية معالجـة التكاليف الخاصة بالموارد البشرية حيث أنها تعتبرها تكاليف استثمارية طويلة ومتوسطة الأجل فضلاً عن القصيرة الأجل وتُحمّل على الأعوام التي تستفيد منها .

وتتكون البيانات من :

- حسابات التشغيل المعدلة لكل مركز على حِدا عن الفترة من تاريخ (١٩٩٩/١/١ م) ولغاية تاريخ (١٩٩٩/١٢/٣١ م) .

- حسـاب المستاجرة المعدل للشركة عن الفترة من تاريخ (١٩٩٩/١/١ م) ولغاية تاريخ (١٩٩٩/١٢/٣١ م) .

- حسـاب الأرباح والخسائر المعدل للشركة عن الفترة من تاريخ (١٩٩٩/١/١ م) ولغاية تاريخ (١٩٩٩/١٢/٣١ م) .

-الميزانية العمومية المعدلة للشركة بتاريخ (١٩٩٩/١٢/٣١ م) .

(*) يقصـد بالتعديل انه تمت معالجة بيانات الشركة بتطبيق البحث النظري حول الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وبيان أثره على القوائم المالية والحسابات الختامية .

ولســـهولة التطبيق العملي يتم الافتراض من قبل الباحث ما يلي : إن تكلفة الإنتاج التام أول المـــدة وأخر المدة ثابت لعام ١٩٩٩ عند تطبيق محاسبة الموارد البشرية نظراً لأن البيانات اللازمة للعمل عـــلى تعديل تلك التكلفة وفق محاسبة الموارد البشرية تعتبر سرية بالنسبة للشركة موضع التطبيق . ولقد حجبـــت عن الاستخدام في التطبيق العملي للبحث موضوع الرسالة بناءً على رغبة المستثمرين أصحاب الشركة . وسوف ينحصر التأثير على عام ٩٧ و ٩٨ في رقم صافي الربح فقط لسهولة البحث والدراسة العملية .

ولإعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية للشركة وفق محاسبة الموارد البشرية لابد في البداية مـــن إعـــداد جـــدول يوضح تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية وكيفية اهتلاكها حسب معدلات الاهتلاك الخاصة بها للأعوام الثلاثة ١٩٩٧-١٩٩٨-١٩٩٩ ومصنفة حسب حساباتها الخاصة مع بيان كيفية معالجتها في الحسابات الختامية وإظهارها في الميزانية العمومية لعام ١٩٩٩ م .

إن تكلفـــة الموارد البشرية الخاصة بالشركة موضع البحث ؛ طويلة ومتوسطة الأجل تقسم إلى مجموعتين رئيسيتين هما :

١ - تكلفـــة الحصـــول ، وتتضمن : - تكلفة الاستقطاب - تكلفة الاختيار - تكلفة التعيين . وتستفيد منها الشركة على مدار أربع سنوات أي معدل اهتلاكها السنوي يعادل ٢٥ % .

٢ – تكلفـــة التعلم ، وتتضمن : - تكلفة التدريب الرسمي – تكلفة التوجيه – تكلفة التدريب أثـــناء العمل . وتستفيد منها الشركة على مدار ٨ سنوات أي معدل اهتلاكها السنوي يعادل ١٢,٥٠ % .

أما تكلفة الموارد البشرية الخاصة بالشركة موضع البحث ؛ قصيرة الأجل فهي تتضمن : - تكلفة الأجور عن أيام العمل الفعلية – تكلفة الإجازات السنوية المدفوعة – تكلفة العلاج الصحي . بالإضافة للتعويضـــات الأخـــرى والمكافـــآت . وتستفيد منها الشركة خلال العام الجاري وتحمل بالكامل على الحسابات الختامية للعام الذي تستحق فيه .

والجداول التالية توضح كل من تكلفة الحصول والتعلم الخاصة بالاستثمار في الموارد البشرية لكل مصـــنع / إدارة على حِدا مع بيان الإجمالي العام لتكلفة الموارد البشرية في الشركة مقسمة حسب تكلفة الحصول وتكلفة التعلم :

مصنع المشغولات الذهبية :	عام ٩٧	عام ٩٨	عام ٩٩	الإجمالي
تكلفة الاستقطاب	٢٥،٣٥٥	١٧،٧٤٨	١٦،٨٣٠	٥٩،٩٣٣
تكلفة الاختيار	٧،٦٠٠	٧،٨٩٥	٧،١١٢	٢٢،٦٠٧
تكلفة التعيين	١٥٦،٨٧٦	٩٠،٢٨٨	١٨،٩٥٧	٢٦٦،١٢١
مجموع تكلفة الحصول	١٨٩،٨٣١	١١٥،٩٣١	٤٢،٨٩٩	٣٤٨،٦٦١
تكلفة التدريب الرسمي	٣٥،٩٠٠	٣٢،٣١٠	٢،٥٠٠	٧٠،٧١٠
تكلفة التوجيه	٥،٠٠٠	٥،٠٠٠	١،١٠٠	١١،١٠٠
تكلفة التدريب أثناء العمل	٢٥٣،٠٥٦	٢٦٥،٣٩٨	٥٦،٨٩٦	٥٧٥،٣٥٠
مجموع تكلفة التعلم	٢٩٣،٩٥٦	٣٠٢،٧٠٨	٦٠،٤٩٦	٦٥٧،١٦٠
إجمالي كلي	٤٨٣،٧٨٧	٤١٨،٦٣٩	١٠٣،٣٩٥	١،٠٠٥،٨٢١

مصنع السلاسل الذهبية :	عام ٩٧	عام ٩٨	عام ٩٩	الإجمالي
تكلفة الاستقطاب	١٧،٨٩٩	١٢،٥٢٩	١١،٩٠٢	٤٢،٣٣٠
تكلفة الاختيار	٤،٥٦٥	٣،٩٨٧	٣،٥٦٩	١٢،١٢١
تكلفة التعيين	٨٠،٥٩٨	٥٤،٢٢٥	١١،٢٥٤	١٤٦،٠٧٧
مجموع تكلفة الحصول	١٠٣،٠٦٢	٧٠،٧٤١	٢٦،٧٢٥	٢٠٠،٥٢٨
تكلفة التدريب الرسمي	٣٥،٩٠٠	٣٢،٣١٠	٢،٥٠٠	٧٠،٧١٠
تكلفة التوجيه	٥،٠٠٠	٥،٠٠٠	١،١٠٠	١١،١٠٠
تكلفة التدريب أثناء العمل	٢٤٣،٦٩٨	٢٥٦،٤٨٧	٣٥،٦٩٨	٥٣٥،٨٨٣
مجموع تكلفة التعلم	٢٨٤،٥٩٨	٢٩٣،٧٩٧	٣٩،٢٩٨	٦١٧،٦٩٣
إجمالي كلي	٣٨٧،٦٦٠	٣٦٤،٥٣٨	٦٦،٠٢٣	٨١٨،٢٢١

مصنع المجوهرات :	عام ٩٧	عام ٩٨	عام ٩٩	الإجمالي
تكلفة الاستقطاب	١١،٥٨٧	٨،١١٠	٧،٧٠٤	٢٧،٤٠١
تكلفة الاختيار	٤،٠٥٥	٣،٤٦٩	٢،٦٦٧	١٠،١٩١
تكلفة التعيين	٦٩،٨٧٤	٤٨،١٥٠	٩،٩٨٧	١٢٨،٠١١
مجموع تكلفة الحصول	٨٥،٥١٦	٥٩،٧٢٩	٢٠،٣٥٨	١٦٥،٦٠٣
تكلفة التدريب الرسمي	١٩،٨٥٧	١٧،٨٧٤	٢،٥٠٠	٤٠،٢٣١
تكلفة التوجيه	٥،٠٠٠	٥،٠٠٠	١،١٠٠	١١،١٠٠
تكلفة التدريب أثناء العمل	٢٥٦،٤٧٣	٢٦٤،٣٥٨	٣٤،٦٥٩	٥٥٥،٤٩٠
مجموع تكلفة التعلم	٢٨١،٣٣٠	٢٨٧،٢٣٢	٣٨،٢٥٩	٦٠٦،٨٢١
إجمالي كلي	٣٦٦،٨٤٦	٣٤٦،٩٦١	٥٨،٦١٧	٧٧٢،٤٢٤

مصنع الزركون عيار ١٨ :	عام ٩٧	عام ٩٨	عام ٩٩	الإجمالي
تكلفة الاستقطاب	٩،٩٨٦	٦،٩٩٠	٦،٦٤٠	٢٣،٦١٦
تكلفة الاختيار	٣،٤٩٥	٣،١٥٤	٢،٤٥٨	٩،١٠٧
تكلفة التعيين	٦٢،٥٨٧	٤١،٤٩٠	٨،٩٥٧	١١٣،٠٣٤
مجموع تكلفة الحصول	٧٦،٠٦٨	٥١،٦٣٤	١٨،٠٥٥	١٤٥،٧٥٧
تكلفة التدريب الرسمي	١٧،٩٨٥	١٦،١٨٢	٢،٥٠٠	٣٦،٦٦٧
تكلفة التوجيه	٥،٠٠٠	٥،٠٠٠	١،١٠٠	١١،١٠٠
تكلفة التدريب أثناء العمل	٢٣٦،٥٤٨	٢٤٠،٥٦٩	٣٨،٩٧٨	٥١٦،٠٩٥
مجموع تكلفة التعلم	٢٥٩،٥٣٣	٢٦١،٧٥١	٤٢،٥٧٨	٥٦٣،٨٦٢
إجمالي كلي	٣٣٥،٦٠١	٣١٣،٣٨٥	٦٠،٦٣٣	٧٠٩،٦١٩

الإدارة العامة والمالية :	عام ٩٧	عام ٩٨	عام ٩٩	الإجمالي
تكلفة الاستقطاب	١٢،٣٥٦	٦،٢٢٨	٥،٩١٦	٢٤،٥٠٠
تكلفة الاختيار	٣،١١٤	٢،٧٩٩	٢،٦٣٤	٨،٥٤٧
تكلفة التعيين	٦٣،٥٤٨	٣٦،٨٠١	٨،٧٩٨	١٠٩،١٤٧
مجموع تكلفة الحصول	٧٩،٠١٨	٤٥،٨٢٨	١٧،٣٤٨	١٤٢،١٩٤
تكلفة التدريب الرسمي	٢٥،٠٠٠	٢٥،٠٠٠	٥،٠٠٠	٥٥،٠٠٠
تكلفة التوجيه	٥،٠٠٠	٥،٠٠٠	١،١٠٠	١١،١٠٠
تكلفة التدريب أثناء العمل	١٥٤،٢٣٥	١٨٠،٦٩٥	٣٢،١٥٠	٣٦٧،٠٨٠
مجموع تكلفة التعلم	١٨٤،٢٣٥	٢١٠،٦٩٥	٣٨،٢٥٠	٤٣٣،١٨٠
إجمالي كلي	٢٦٣،٢٥٣	٢٥٦،٥٢٣	٥٥،٥٩٨	٥٧٥،٣٧٤

إدارة المبيعات :	عام ٩٧	عام ٩٨	عام ٩٩	الإجمالي
تكلفة الاستقطاب	٤،٩٢٦	٣،٣٥٢	٣،١٨٤	١١،٤٦٢
تكلفة الاختيار	١،٦٧٦	١،٧٨٥	١،٥٦٩	٥،٠٣٠
تكلفة التعيين	٣٩،٨٥٧	٢٠،١٦٠	٤،٨٢٥	٦٤،٨٤٢
مجموع تكلفة الحصول	٤٦،٤٥٩	٢٥،٢٩٧	٩،٥٧٨	٨١،٣٣٤
تكلفة التدريب الرسمي	٦،٧٢٠	٦،٠٤٨	٧،٠٠٠	١٩،٧٦٨
تكلفة التوجيه	٧،٠٢٥	٧،٠٠٠	٢،١٧٤	١٦،١٩٩
تكلفة التدريب أثناء العمل	٢٥٦،٩٨٣	٢٦٥،٨٩٦	٣٩،٧٨٩	٥٦٢،٦٦٨
مجموع تكلفة التعلم	٢٧٠،٧٢٨	٢٧٨،٩٤٤	٤٨،٩٦٣	٥٩٨،٦٣٥
إجمالي كلي	٣١٧،١٨٧	٣٠٤،٢٤١	٥٨،٥٤١	٦٧٩،٩٦٩

الفروع الداخلية :	عام ٩٧	عام ٩٨	عام ٩٩	الإجمالي
تكلفة الاستقطاب	٦،٦٩٩	٤،٦٨٩	٣،٩٨٥	١٥،٣٧٣
تكلفة الاختيار	٥،٩٨٨	٣،٢٦٩	٢،٤٨١	١١،٧٣٨
تكلفة التعيين	١١٥،٤٨٩	٧٠،٢٨١	١٢،٥٨٩	١٩٨،٣٥٩
مجموع تكلفة الحصول	١٢٨،١٧٦	٧٨،٢٣٩	١٩،٠٥٥	٢٢٥،٤٧٠
تكلفة التدريب الرسمي	٢٣،٤٢٧	١٩،٦٨٤	٢،٤٥٠	٤٥،٥٦١
تكلفة التوجيه	٤،٨٥٠	٤،٨٥٠	١،١٠٠	١٠،٨٠٠
تكلفة التدريب أثناء العمل	٣٥٦،٩٨٧	٣٠٤،٥٨٩	٨٩،٩٨٦	٧٥١،٥٦٢
مجموع تكلفة التعلم	٣٨٥،٢٦٤	٣٢٩،١٢٣	٩٣،٥٣٦	٨٠٧،٩٢٣
إجمالي كلي	٥١٣،٤٤٠	٤٠٧،٣٦٢	١١٢،٥٩١	١،٠٣٣،٣٩٣

الفروع الخارجية :	عام ٩٧	عام ٩٨	عام ٩٩	الإجمالي
تكلفة الاستقطاب	٥،٥٨٧	٣،٩١٠	٣،١٨٨	١٢،٦٨٥
تكلفة الاختيار	٩،٨٥٦	٦،٩٨٦	٢،٩٨٧	١٩،٨٢٩
تكلفة التعيين	١٧،٩٨٥	١٧،٥٨٧	٣،٩٨٧	٣٩،٥٥٩
مجموع تكلفة الحصول	٣٣،٤٢٨	٢٨،٤٨٣	١٠،١٦٢	٧٢،٠٧٣
تكلفة التدريب الرسمي	٥،٨٩٦	٥،٣٠٧	٢،٤٥٠	١٣،٦٥٣
تكلفة التوجيه	٤،٨٥٠	٤،٨٥٠	١،١٠٠	١٠،٨٠٠
تكلفة التدريب أثناء العمل	٣٦٥،٨٧٤	٣١٤،٠٧١	٦٩،٦٥٨	٧٤٩،٦٠٣
مجموع تكلفة التعلم	٣٧٦،٦٢٠	٣٢٤،٢٢٨	٧٣،٢٠٨	٧٧٤،٠٥٦
إجمالي كلي	٤١٠،٠٤٨	٣٥٢،٧١١	٨٣،٣٧٠	٨٤٦،١٢٩

البيان / الإجمالي	عام ١٩٩٧	عام ١٩٩٨	عام ١٩٩٩	الإجمالي
تكلفة الحصول على الأفراد للشركة ككل	٧٤١،٥٥٨	٤٧٥،٨٨٢	١٦٤،١٨٠	١،٣٨١،٦٢٠
تكلفة تعلم الأفراد للشركة ككل	٢،٣٣٦،٢٦٤	٢،٢٨٨،٤٧٨	٤٣٤،٥٨٨	٥،٠٥٩،٣٣٠
المجموع العام للاستثمار في الموارد البشرية في الشركة	٣،٠٧٧،٨٢٢	٢،٧٦٤،٣٦٠	٥٩٨،٧٦٨	٦،٤٤٠،٩٥٠

ومن خلال الجداول السابقة يتم إعداد جداول حساب اهتلاك تكلفة الموارد البشرية بمعدل ٢٥ % لـتكلفة الحصول ، ومعدل ١٢,٥٠ % لتكلفة التعلم . مع العلم بأن الاستفادة من تكلفة الحصول علـى المـوارد البشرية لعام ١٩٩٩ بدأت في بداية عام ٢٠٠٠ . والجدول التالي يوضح إجمالي أقساط اهتلاك تكاليف الإستثمار في الموارد البشرية بالشركة للأعوام ١٩٩٧ – ١٩٩٨ – ١٩٩٩ كما يلي:

البيان	عام ١٩٩٧	عام ١٩٩٨	عام ١٩٩٩	الإجمالي
ق إ تكلفة الحصول على الأفراد	١٨٥،٣٨٩	٣٠٤،٣٦٠	٣٠٤،٣٦١	٧٩٤،١١٠
ق إ تكلفة تعلم الأفراد بالشركة	٢٩٢،٠٣١	٥٧٨،٠٩٣	٦٣٢،٤١٧	١،٥٠٢،٥٤٢
إجمالي ق إ تكلفة الموارد البشرية	٤٧٧،٤٢٠	٨٨٢،٤٥٣	٩٣٦،٧٧٨	٢،٢٩٦،٦٥٢

وتفاصيل أقساط الاهتلاك حسب المصانع / الإدارات تتضح بالجداول التالية :

مصنع المشغولات الذهبية :	عام ٩٧	عام ٩٨	عام ٩٩	الإجمالي
ق اهتلاك تكلفة الاستقطاب	٦،٣٣٩	١٠،٧٧٦	١٠،٧٧٦	٢٧،٨٩٠
ق اهتلاك تكلفة الاختيار	١،٩٠٠	٣،٨٧٤	٣،٨٧٤	٩،٦٤٨
ق اهتلاك تكلفة التعيين	٣٩،٢١٩	٦١،٧٩١	٦١،٧٩١	١٦٢،٨٠١
مجموع ق اهتلاك تكلفة الحصول	٤٧،٤٥٨	٧٦،٤٤١	٧٦،٤٤١	٢٠٠،٣٣٩
ق اهتلاك تكلفة التدريب الرسمي	٤،٤٨٨	٨،٥٢٦	٨،٨٣٩	٢١،٨٥٣
ق اهتلاك تكلفة التوجيه	٦٢٥	١،٢٥٠	١،٣٨٨	٣،٢٦٣
ق اهتلاك تكلفة التدريب أ العمل	٣١،٦٣٢	٦٤،٨٠٧	٧١،٩١٩	١٦٨،٣٥٨
مجموع ق اهتلاك تكلفة التعلم	٣٦،٧٤٥	٧٤،٥٨٣	٨٢،١٤٥	١٩٣،٤٧٣
إجمالي كلي لقسط الاهتلاك	٨٤،٢٠٢	١٥١،٠٢٤	١٥٨،٥٨٦	٣٩٣،٨١١

مصنع السلاسل الذهبية :	عام ٩٧	عام ٩٨	عام ٩٩	الإجمالي
ق اهتلاك تكلفة الاستقطاب	٤،٤٧٤	٧،٦٠٧	٧،٦٠٧	١٩،٦٨٨
ق اهتلاك تكلفة الاختيار	١،١٤١	٢،١٣٨	٢،١٣٨	٥،٤١٧
ق اهتلاك تكلفة التعيين	٢٠،١٥٠	٣٣،٧٠٦	٣٣،٧٠٦	٨٧،٥٦١
مجموع ق اهتلاك تكلفة الحصول	٢٥،٧٦٥	٤٣،٤٥١	٤٣،٤٥١	١١٢،٦٦٦
ق اهتلاك تكلفة التدريب الرسمي	٤،٤٨٧	٨،٥٢٦	٨،٨٣٩	٢١،٨٥٢
ق اهتلاك تكلفة التوجيه	٦٢٥	١،٢٥٠	١،٣٨٨	٣،٢٦٣
ق اهتلاك تكلفة التدريب أ العمل	٣٠،٤٦١	٦٢،٥٢٣	٦٦،٩٨٥	١٥٩،٩٧٠
مجموع ق اهتلاك تكلفة التعلم	٣٥،٥٧٣	٧٢،٢٩٩	٧٧،٢١٢	١٨٥،٠٨٤
إجمالي كلي لقسط الاهتلاك	٦١،٣٣٧	١١٥،٧٥٠	١٢٠،٦٦٣	٢٩٧،٧٥٠

مصنع المجوهرات :	عام ٩٧	عام ٩٨	عام ٩٩	الإجمالي
ق اهتلاك تكلفة الاستقطاب	٢،٨٩٧	٤،٩٢٤	٤،٩٢٤	١٢،٧٤٥
ق اهتلاك تكلفة الاختيار	١،٠١٤	١،٨٨١	١،٨٨١	٤،٧٧٦
ق اهتلاك تكلفة التعيين	١٧،٤٦٩	٢٩،٥٠٦	٢٩،٥٠٦	٧٦،٤٨١
مجموع ق اهتلاك تكلفة الحصول	٢١،٣٧٩	٣٦،٣١١	٣٦،٣١١	٩٤،٠٠٢
ق اهتلاك تكلفة التدريب الرسمي	٢،٤٨٢	٤،٧١٦	٥،٠٢٩	١٢،٢٢٧
ق اهتلاك تكلفة التوجيه	٦٢٥	١،٢٥٠	١،٣٨٨	٣،٢٦٣
ق اهتلاك تكلفة التدريب أ العمل	٣٢،٠٥٩	٦٥،١٠٤	٦٩،٤٣٦	١٦٦،٥٩٩
مجموع ق اهتلاك تكلفة التعلم	٣٥،١٦٦	٧١،٠٧٠	٧٥،٨٥٣	١٨٢،٠٨٩
إجمالي كلي لقسط الاهتلاك	٥٦،٥٤٥	١٠٧،٣٨٢	١١٢،١٦٤	٢٧٦،٠٩١

مصنع الزركون عيار ١٨ :	عام ٩٧	عام ٩٨	عام ٩٩	الإجمالي
ق اهتلاك تكلفة الاستقطاب	٢،٤٩٧	٤،٢٤٤	٤،٢٤٤	١٠،٩٨٥
ق اهتلاك تكلفة الاختيار	٨٧٤	١،٦٦٢	١،٦٦٢	٤،١٩٨
ق اهتلاك تكلفة التعيين	١٥،٦٤٧	٢٦،٠١٩	٢٦،٠١٩	٦٧،٦٨٥
مجموع ق اهتلاك تكلفة الحصول	١٩،٠١٧	٣١،٩٢٦	٣١،٩٢٦	٨٢،٨٦٨
ق اهتلاك تكلفة التدريب الرسمي	٢،٢٤٨	٤،٢٧١	٤،٥٨٣	١١،١٠٢
ق اهتلاك تكلفة التوجيه	٦٢٥	١،٢٥٠	١،٣٨٨	٣،٢٦٣
ق اهتلاك تكلفة التدريب أ العمل	٢٩،٥٦٩	٥٩،٦٤٠	٦٤،٥١٢	١٥٣،٧٢٠
مجموع ق اهتلاك تكلفة التعلم	٣٢،٤٤٢	٦٥،١٦١	٧٠،٤٨٣	١٦٨،٠٨٥
إجمالي كلي لقسط الاهتلاك	٥١،٤٥٩	٩٧،٠٨٦	١٠٢،٤٠٨	٢٥٠،٩٥٣

الإدارة العامة والمالية :	عام ٩٧	عام ٩٨	عام ٩٩	الإجمالي
ق اهتلاك تكلفة الاستقطاب	٣،٠٨٩	٤،٦٤٦	٤،٦٤٦	١٢،٣٨١
ق اهتلاك تكلفة الاختيار	٧٧٩	١،٤٧٨	١،٤٧٨	٣،٧٣٥
ق اهتلاك تكلفة التعيين	١٥،٨٨٧	٢٥،٠٨٧	٢٥،٠٨٧	٦٦،٠٦٢
مجموع ق اهتلاك تكلفة الحصول	١٩،٧٥٥	٣١،٢١٢	٣١،٢١٢	٨٢،١٧٨
ق اهتلاك تكلفة التدريب الرسمي	٣،١٢٥	٦،٢٥٠	٦،٨٧٥	١٦،٢٥٠
ق اهتلاك تكلفة التوجيه	٦٢٥	١،٢٥٠	١،٣٨٨	٣،٢٦٣
ق اهتلاك تكلفة التدريب أ العمل	١٩،٢٧٩	٤١،٨٦٦	٤٥،٨٨٥	١٠٧،٠٣١
مجموع ق اهتلاك تكلفة التعلم	٢٣،٠٢٩	٤٩،٣٦٦	٥٤،١٤٨	١٢٦،٥٤٣
إجمالي كلي لقسط الاهتلاك	٤٢،٧٨٤	٨٠،٥٧٨	٨٥،٣٥٩	٢٠٨،٧٢١

إدارة المبيعات :	عام ٩٧	عام ٩٨	عام ٩٩	الإجمالي
ق اهتلاك تكلفة الاستقطاب	١،٢٣٢	٢،٠٧٠	٢،٠٧٠	٥،٣٧١
ق اهتلاك تكلفة الاختيار	٤١٩	٨٦٥	٨٦٥	٢،١٥٠
ق اهتلاك تكلفة التعيين	٩،٩٦٤	١٥،٠٠٤	١٥،٠٠٤	٣٩،٩٧٣
مجموع ق اهتلاك تكلفة الحصول	١١،٦١٥	١٧،٩٣٩	١٧،٩٣٩	٤٧،٤٩٣
ق اهتلاك تكلفة التدريب الرسمي	٨٤٠	١،٥٩٦	٢،٤٧١	٤،٩٠٧
ق اهتلاك تكلفة التوجيه	٨٧٨	١،٧٥٣	٢،٠٢٥	٤،٦٥٦
ق اهتلاك تكلفة التدريب أ العمل	٣٢،١٢٣	٦٥،٣٦٠	٧٠،٣٣٤	١٦٧،٨١٦
مجموع ق اهتلاك تكلفة التعلم	٣٣،٨٤١	٦٨،٧٠٩	٧٤،٨٢٩	١٧٧،٣٧٩
إجمالي كلي لقسط الاهتلاك	٤٥،٤٥٦	٨٦،٦٤٨	٩٢،٧٦٨	٢٢٤،٨٧٢

الفروع الداخلية :	عام ٩٧	عام ٩٨	عام ٩٩	الإجمالي
ق اهتلاك تكلفة الاستقطاب	١،٦٧٥	٢،٨٤٧	٢،٨٤٧	٧،٣٦٩
ق اهتلاك تكلفة الاختيار	١،٤٩٧	٢،٣١٤	٢،٣١٤	٦،١٢٦
ق اهتلاك تكلفة التعيين	٢٨،٨٧٢	٤٦،٤٤٣	٤٦،٤٤٣	١٢١،٧٥٧
مجموع ق اهتلاك تكلفة الحصول	٣٢،٠٤٤	٥١،٦٠٤	٥١،٦٠٤	١٣٥،٢٥٢
ق اهتلاك تكلفة التدريب الرسمي	٢،٩٢٨	٥،٣٨٩	٥،٦٩٥	١٤،٠١٢
ق اهتلاك تكلفة التوجيه	٦٠٦	١،٢١٣	١،٣٥٠	٣،١٦٩
ق اهتلاك تكلفة التدريب أ العمل	٤٤،٦٢٣	٨٢،٦٩٧	٩٣،٩٤٥	٢٢١،٢٦٦
مجموع ق اهتلاك تكلفة التعلم	٤٨،١٥٨	٨٩،٢٩٨	١٠٠،٩٩٠	٢٣٨،٤٤٧
إجمالي كلي لقسط الاهتلاك	٨٠،٢٠٢	١٤٠،٩٠٢	١٥٢،٥٩٤	٣٧٣،٦٩٨

الفروع الخارجية :	عام ٩٧	عام ٩٨	عام ٩٩	الإجمالي
ق اهتلاك تكلفة الاستقطاب	١،٣٩٧	٢،٣٧٤	٢،٣٧٤	٦،١٤٥
ق اهتلاك تكلفة الاختيار	٢،٤٦٤	٤،٢١١	٤،٢١١	١٠،٨٨٥
ق اهتلاك تكلفة التعيين	٤،٤٩٦	٨،٨٩٣	٨،٨٩٣	٢٢،٢٨٢
مجموع ق اهتلاك تكلفة الحصول	٨،٣٥٧	١٥،٤٧٨	١٥،٤٧٨	٣٩،٣١٣
ق اهتلاك تكلفة التدريب الرسمي	٧٣٧	١،٤٠٠	١،٧٠٧	٣،٨٤٤
ق اهتلاك تكلفة التوجيه	٦٠٦	١،٢١٣	١،٣٥٠	٣،١٦٩
ق اهتلاك تكلفة التدريب أ العمل	٤٥،٧٣٤	٨٤،٩٩٣	٩٣،٧٠٠	٢٢٤،٤٢٨
مجموع ق اهتلاك تكلفة التعلم	٤٧،٠٧٨	٨٧،٦٠٦	٩٦،٧٥٧	٢٣١،٤٤١
إجمالي كلي لقسط الاهتلاك	٥٥،٤٣٥	١٠٣،٠٨٤	١١٢،٢٣٥	٢٧٠،٧٥٣

يرى الباحث أنه بالاعتماد على الجداول التحليلية السابقة لتكاليف الاستثمار في الموارد البشرية بالشركة وجداول اهتلاكاتها التحليلية للأعوام ١٩٩٧ م – ١٩٩٨ م – ١٩٩٩ م ، ومن خلال إظهارها ضمن حسابات منفصلة في الميزانية العمومية لعام ١٩٩٩ مقسمة حسب المصانع والإدارات العائدة لها تحت بند الأصول الثابتة الوهمية بعنوان الأصول الثابتة البشرية ، فضلاً عن إظهار مخصصات اهتلاك الأصول البشرية في جانب المطاليب من الميزانية العمومية لعام ١٩٩٩ تحت بند مخصصات الاهتلاك مقسمة حسب المصانع والإدارات العائدة لها ، وتحميل الحسابات الختامية لعام ١٩٩٩ بمخصصات اهتلاك الموارد البشرية لعام ١٩٩٩ فقط مع تعديل أرقام صافي الأرباح المدورة من الأعوام السابقة (١٩٩٧ – ١٩٩٨) ؛ فإنه تكون الحسابات الختامية والميزانية العمومية لعام ١٩٩٩ والمعدلة وفق محاسبة الموارد البشرية كما يلي :

حساب التشغيل المعدل عن الفترة من ١٩٩٩/١/١ م حتى ١٩٩٩/١٢/٣١ م

لمصنع السلاسل الذهبية

المبلغ	البيان (المدين)	المبلغ	البيان (الدائن)
١٢،٥٨٦،٩٨٥	تكلفة المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج (*)	٢٩،٨٢٨،٤٠٢	تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة
٥،٩٨٧،٣٢٥	تكلفة المواد المساعدة المستخدمة في الإنتاج		للسلاسل الذهبية
٤،٦٢٧،٦٥٤	الأجور والرواتب		
٢٤٩،٠٦٤	بدل الإجازات		
١٢٦،٩٨٣	العلاج الصحي		
٥٧،٨٧٩	تعويضات أخرى		
٢٤٣،٥٩١	مكافآت الإنتاج		
١،٨٣٤،٦٠٠	اهتلاك المباني والإنشاءات		
٢،٤٨٧،٩٠٠	إهتلاك الآلات		
٢٩٨،٥٠٠	اهتلاك الأثاث والمفروشات		
١٥،٠٠٠	اهتلاك وسائط النقل		
٨٧٩،٥٦٠	اهتلاك العدد والأدوات		
٤٣،٤٥١	إهتلاك تكلفة الحصول		
٧٧،٢١٢	إهتلاك تكلفة التعلم		
٣١٢،٦٩٨	مصاريف الصيانة وقطع الغيار		
٢٩،٨٢٨،٤٠٢	المجموع	٢٩،٨٢٨،٤٠٢	المجموع

(*) تتمثل في كافة تكاليف المواد الأولية عدا قيمة الذهب الخام نظراً لأن الشركة تقوم بتسجيله ضمن حسابات نظامية خاصة حيث تقوم باقتراضه من البنوك ويعتبر لديها برسم الأمانة ويظهر الذهب المباع للغير من قبل الشركة ضمن حساب ذهب تحت التسكير وتقوم بشراء ذهب بديل لاقفال حساب ذهب تحت التسكير لتعوض الذهب المباع نظراً لأنه يعتبر لها برسم الأمانة للغير

حساب التشغيل المعدل عن الفترة من ١٩٩٩/١/١ م حتى ١٩٩٩/١٢/٣١ م

لمصنع المجوهرات

المبلغ	البيان (المدين)	المبلغ	البيان (الدائن)
٣٥،٦٩٨،٨٧٣	تكلفة المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج (*)	٥٨،٩٤١،١٤١	تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة
١٥،٤٦٩،٨٧٢	تكلفة المواد المساعدة المستخدمة في الإنتاج		للمجوهرات
٢،٢٤٢،٠٩١	الأجور والرواتب		
٢٢٧،٩٥٤	بدل الإجازات		
١١٤،٥٦١	العلاج الصحي		
٩٦،٨٥٦	تعويضات أخرى		
٣٢٥،٦٩٨	مكافآت الانتاج		
١،٢٦٢،٠٠٠	إهتلاك المباني والانشاءات		
١،٨١٢،٦٠٠	إهتلاك الآلات		
٢٤٦،٩٠٠	إهتلاك الأثاث والمفروشات		
١٥،٠٠٠	إهتلاك وسائط النقل		
٩٥٦،٩٢٠	إهتلاك العدد والأدوات		
٣٦،٣١١	إهتلاك تكلفة الحصول		
٧٥،٨٥٣	إهتلاك تكلفة التعلم		
٣٥٩،٦٥٢	مصاريف الصيانة وقطع الغيار		
٥٨،٩٤١،١٤١	المجموع	٥٨،٩٤١،١٤١	المجموع

(*) تتمثل في كافة تكاليف المواد الأولية عدا قيمة الذهب الخام نظراً لأن الشركة تقوم بتسجيله ضمن حسابات نظامية خاصة حيث تقوم باقتراضه من البنوك ويعتبر لديها برسم الأمانة ويظهر الذهب المباع للغير من قبل الشركة ضمن حساب ذهب تحت التسكير وتقوم بشراء ذهب بديل لاقفال حساب ذهب تحت التسكير لتعويض الذهب المباع نظراً لأنه يعتبر لها برسم الأمانة للغير

حساب التشغيل المعدل عن الفترة من ١٩٩٩/١/١ م حتى ١٩٩٩/١٢/٣١ م

لمصنع الزركون عيار ١٨

المبلغ	البيان (المدين)	المبلغ	البيان (الدائن)
٢٥،٩٨٧،٦٣٥	تكلفة المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج (*)	٤٧،٧١١،٦٣٥	تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة
١٤،٢٣٦،٩٦٠	تكلفة المواد المساعدة المستخدمة في الإنتاج		للزركون عيار ١٨
١،٨٥٤،٨٤٥	الأجور والرواتب		
١٦٠،٣٣٦	بدل الإجازات		
١٥٠،٣٦٢	العلاج الصحي		
٧٨،٥٩٨	تعويضات أخرى		
١٧٦،٥٨٠	مكافآت الإنتاج		
١،٤٩٦،٠٠٠	إهتلاك المباني والإنشاءات		
٢،٠٨٧،٤٠٠	إهتلاك الآلات		
٢٧٩،٥٠٠	اهتلاك الأثاث والمفروشات		
١٥،٠٠٠	إهتلاك وسائط النقل		
٧٨٩،٥٦٠	إهتلاك العدد والأدوات		
٣١،٩٢٦	إهتلاك تكلفة الحصول		
٧٠،٤٨٣	إهتلاك تكلفة التعلم		
٢٩٦،٤٥٠	مصاريف الصيانة وقطع الغيار		
٤٧،٧١١،٦٣٥	المجموع	٤٧،٧١١،٦٣٥	المجموع

(*) تتمثل في كافة تكاليف المواد الأولية عدا قيمة الذهب الخام نظراً لأن الشركة تقوم بتسجيله ضمن حسابات نظامية خاصة حيث تقوم باقتراضه من البنوك ويعتبر لديها برسم الأمانة ويظهر الذهب المباع للغير من قبل الشركة ضمن حساب ذهب تحت التسكير وتقوم بشراء ذهب بديل لاقفال حساب ذهب تحت التسكير لتعوض الذهب المباع نظراً لأنه يعتبر لها برسم الأمانة للغير

حساب المتاجرة المعدل للشركة من ١٩٩٩/١/١ حتى ١٩٩٩/١٢/٣١ م

المبلغ	البيان (المدين)	المبلغ	البيان (الدائن)
٣،٢٥٦،٩٥٧	تكلفة الانتاج التام في أول المدة للمشغولات الذهبية ٢١	٥،٥٦٩،٨٧٥	تكلفة الانتاج التام في آخر المدة للمشغولات الذهبية ٢١
٩٥٨،٦٩٨	تكلفة الانتاج التام في أول المدة للسلاسل الذهبية	١،١٢٥،٩٨٣	تكلفة الانتاج التام في آخر المدة للسلاسل الذهبية
١،٥٨٩،٢٤٣	تكلفة الانتاج التام في أول المدة للمجوهرات	١،٤٥٦،٩٨٧	تكلفة الانتاج التام في آخر المدة للمجوهرات
١،٢٣١،٥٨٩	تكلفة الانتاج التام في أول المدة للزركون عيار ١٨	١،٣٢٥،٦٩٢	تكلفة الانتاج التام في آخر المدة للزركون عيار ١٨
٣١،٤٧٨،٩٩٦	تكلفة الانتاج التام خلال الفترة للمشغولات الذهبية ٢١	٥٥،٩٨٦،٨٦٩	صافي المبيعات للمشغولات الذهبية ٢١
٢٩،٨٢٨،٤٠٢	تكلفة الانتاج التام خلال الفترة للسلاسل الذهبية	٤٣،٦٩٥،٨٧٥	صافي المبيعات للسلاسل الذهبية
٥٨،٩٤١،١٤١	تكلفة الانتاج التام خلال الفترة للمجوهرات	٧٨،٥٦٩،٨٥١	صافي المبيعات للمجوهرات
٤٧،٧١١،٦٣٥	تكلفة الانتاج التام خلال الفترة للزركون عيار ١٨	٦٧،٣٢٦،٥٤٨	صافي المبيعات للزركون عيار ١٨
٥٧٩،٨٥٦	الأجور والرواتب لادارة المبيعات		
٢٥٩،٥٥٩	بدل الاجازت لادارة المبيعات		
٨٧،٢٣١	العلاج الصحي لادارة المبيعات		
٢١،٣٦٥	تعويضات أخرى لادارة المبيعات		
٢٥،٤٨٧	مكافآت لادارة المبيعات		
٧١٥،٠٠٠	اهتلاك المباني والإنشاءات لادارة المبيعات		
٣٤٧،٠٠٠	اهتلاك الاثاث والمفروشات لادارة المبيعات		
١٥٠،٠٠٠	اهتلاك وسائط النقل لادارة المبيعات		
١٧،٩٣٩	اهتلاك تكلفة الحصول لادارة المبيعات		
٧٤،٨٢٩	اهتلاك تكلفة التعلم لادارة المبيعات		
١،٠١٥،٦٩٨	الاجور والرواتب للفروع الداخلية		
١٥٨،٥٥٨	بدل الاجازت للفروع الداخلية		
١٥٩،٨٥٠	العلاج الصحي للفروع الداخلية		
٦٢،١٥٦	تعويضات أخرى للفروع الداخلية		

حساب المتاجرة المعدل للشركة من ١٩٩٩/١/١ حتى ١٩٩٩/١٢/٣١ م

المبلغ	البيان (المدين)	المبلغ	البيان (الدائن)
١٢٥،٤٦٩	مكافآت للفروع الداخلية		
٤،٥٩٨،٠٠٠	إهتلاك المباني والإنشاءات للفروع الداخلية		
٧٨٩،٠٠٠	إهتلاك الأثاث والمفروشات للفروع الداخلية		
٣٥،٠٠٠	إهتلاك وسائط النقل للفروع الداخلية		
٥١،٦٠٤	إهتلاك تكلفة الحصول للفروع الداخلية		
١٠٠،٩٩٠	إهتلاك تكلفة التعلم للفروع الداخلية		
٦٢٣،٥٨٩	الأجور والرواتب للفروع الخارجية		
١٤٣،٧٩٥	بدل الإجازات للفروع الخارجية		
١٣٣،٨٨٠	العلاج الصحي للفروع الخارجية		
٤٢،٣٦٩	تعويضات أخرى للفروع الخارجية		
١٤٥،٦٩٨	مكافآت الإنتاج للفروع الخارجية		
٢،٥٣٧،٠٠٠	إهتلاك المباني والإنشاءات للفروع الخارجية		
٥٦٨،٩٠٠	إهتلاك الأثاث والمفروشات للفروع الخارجية		
١٧،٥٠٠	إهتلاك وسائط النقل للفروع الخارجية		
١٥،٤٧٨	إهتلاك تكلفة الحصول للفروع الخارجية		
٩٦،٧٥٧	إهتلاك تكلفة التعلم للفروع الخارجية		
٣٢٥،٦٩٨	مصاريف بيعية متنوعة		
١،٥٦٢،٣٦٥	مصاريف الدعاية والاعلان		
١٤،٥٢٦،٣٥١	مواد تعبئة وتغليف وعلب ذهب ومجوهرات		
٤٩،٩٤٧،٠٤٨	مجمل الربح التجاري للشركة		
٢٥٥،٠٥٧،٦٨٠	المجموع	٢٥٥،٠٥٧،٦٨٠	المجموع

حساب الأرباح والخسائر المعدل للشركة من ١٩٩٩/١/١ حتى ١٩٩٩/١٢/٣١ م

المبلغ	البيان (المدين)	المبلغ	البيان (الدائن)
١٠٠٤٤٬٨٩١	الأجور والرواتب لـ الادارة العامة والادارة المالية	٤٩٬٩٤٧٬٠٤٨	مجمل الربح التجاري
١٢٧٬٩٠٩	بدل الاجازات لـ الادارة العامة والإدارة المالية	٢٬٩٨٧٬٥٢٠	ايرادات متنوعة / فروق اسعار الذهب تحت التسكير /
٥٦٬٨٥٠	العلاج الصحي لـ الادارة العامة والإدارة المالية	٢٣٬٥٩٨٬٧٤٥	صافي إيرادات الاستثمار في الأسهم بالسوق العالمية
١٢٥٬٦٩٨	تعويضات أخرى لـ الادارة العامة والإدارة المالية	١٬٢٦٦٬٨٣٥	إيرادات أخرى
٢٣٥٬٦٥٠	مكافآت الادارة العامة والادارة المالية		
٥٦٨٬٠٠٠	اهتلاك المباني والانشاءات لـ الادارة العامة والادارة المالية		
٢٦٥٬٠٠٠	اهتلاك الأثاث والمفروشات لـ الادارة العامة والادارة المالية		
٢٤٥٬٠٠٠	اهتلاك وسائط النقل لـ الإدارة العامة والادارة المالية		
٣١٬٢١٢	إهتلاك تكلفة الحصول لـ الإدارة العامة والادارة المالية		
٥٤٬١٤٨	اهتلاك تكلفة التعلم لـ الادارة العامة والإدارة المالية		
١٬٣٧٩٬١٠٤	اهتلاك مصاريف التأسيس		
٩٠٬٠٠٠	اهتلاك تكاليف ايرادية متنوعة مؤجلة		
١٥٩٬٠٧٠	اهتلاك الحملات الإعلانية		
٧٥٩٬٨٦٥	ديون معدومة		
٨٬٥٦٩٬٨٥٦	مستلزمات خدمية وتوريدات		
١٢٬٥٦٩٬٨٣٠	مصروفات تمويلية متنوعة		
٥١٬٥١٨٬٠٦٥	صافي الربح / قبل دفع الزكاة (*)		
٧٧٬٨٠٠٬١٤٨	المجموع	٧٧٬٨٠٠٬١٤٨	المجموع

(*) تم عدم إظهار مبلغ الزكاة المدفوع بناء على رغبة المستثمرين في الشركة

الميزانية العمومية المعدلة للشركة في ١٩٩٩/١٢/٣١ م

المبلغ	الموجودات	المبلغ	المطالب
	الأصول الثابتة :		حقوق أصحاب الشركة :
١٤٩.٩٥٧.٠٠٠	المباني والإنشاءات	١٣٠.٠٠٠.٠٠٠	رأسمال الشريك (١)
٨٩.٥٧٧.٠٠٠	الآلات	٣٥.٠٠٠.٠٠٠	رأسمال الشريك (٢)
٣١.٥٠٨.٠٠٠	الأثاث والمفروشات	٣٥.٠٠٠.٠٠٠	رأسمال الشريك (٣)
٥.٠٧٥.٠٠٠	وسائط الانتقال / السيارات	٤٢.٢٥٩.١٣٣	الأرباح المدورة من عام ٩٧ م/ قبل دفع الزكاة
٣.٢٥٦.٩٨٦	العدد والأدوات	٤٥.٤٥١.٧٨١	الأرباح المدورة من عام ٩٨ م/ قبل دفع الزكاة
	الأصول الثابتة الوهمية :	٥١.٥١٨.٠٦٥	أرباح الدورة الجارية ١٩٩٩م/ قبل دفع الزكاة
١.٣٨١.٦٢٠	تكلفة الحصول على الموارد البشرية	٥.٠٠٠.٠٠٠	قرض البنك الرئيسي
٥.٠٥٩.٣٣٠	تكلفة التعلم للموارد البشرية	٧٠.٦٩٢.٧٤٩	حساب ذهب تحت التسكير (يعادل ٢١٧٠ كغ صافي)
٨.١٤٠.٨٧٠	نفقات إيرادية مؤجلة		مخصصات الاهتلاك :
	الأصول المتداولة :	٤٤.٩٨٧.١٠٠	مخصص إهتلاك المباني والإنشاءات
٤٩.٦٥٨.٩٨٧	مخزون المواد الأولية في آخر المدة	٢٦.٨٧٣.١٠٠	مخصص إهتلاك الآلات
٢١.٣٦٥.٤٠٨	مخزون قطع الغيار	٩.٤٥٢.٤٠٠	مخصص إهتلاك الأثاث والمفروشات
٩.٤٧٨.٥٣٧	مخزون الإنتاج التام في آخر المدة (*)	١.٥٢٢.٥٠٠	مخصص إهتلاك وسائط الانتقال / السيارات
٦.٨٥١.٩٨٠	المدينون	٧٩٤.١١٠	مخصص إهتلاك تكلفة الحصول على الموارد البشرية
٧٨٤.٩١٤	مسحوبات الشركاء الشخصية الجارية	١.٥٠٢.٥٤٢	مخصص إهتلاك تكلفة التعلم للموارد البشرية
١٢٠.٦٩٩.١٧٢	الاستثمارات في الأسهم في السوق العالمية	٤.٨٨٤.٥٢٢	مخصص إهتلاك نفقات إيرادية مؤجلة
٦.٨٥١.٩٨٠	أوراق القبض	٢.٥٩٨.٦٣٠	أوراق الدفع
٥٢٣.٧٠٩	البنوك	٢.٨٦٩.٤٧١	الموردون
٢٣٥.٦١٠	الصندوق		
١.٠٠٩.٨٩٦.٤١٤	ذمة قروض ذهب البنوك (يعادل ١٠٠٠ كغ صافي)	١.٠٠٩.٨٩٦.٤١٤	قروض ذهب البنوك (يعادل ١٠٠٠ كغ صافي)
١.٥٢٠.٣٠٢.٥١٧	المجموع	١.٥٢٠.٣٠٢.٥١٧	المجموع

(*) التكلفة لا تتضمن قيمة الذهب الخام لأنه يعتبر لدى الشركة برسم الأمانة

مـــن خلال دراسة الحسابات الختامية المعدلة والميزانية العمومية المعدلة للشركة لعام ١٩٩٩ م وذلـــك فـــق النظام المحاسبي المتبع من قبل الشركة مع تعديله باعتماد محاسبة الموارد البشرية ، وبتطبيق النسب المالية وجد الباحث ما يلي :

١ – معدل تغطية الأصول الثابتة = رأس المال المستمر ÷ مجموع الأصول الثابتة

= (٢٠٠٠٠٠٠٠٠+٤٢٢٥٩١٣٣+٤٥٤٥١٧٨١+٥١٥١٨٠٦٥+٥٠٠٠٠٠٠) ÷ (
٢٨٧٥١٤٨٥٦+ ٦٤٤٠٩٥٠) = ٣٤٤٢٢٨٩٧٩÷ ٢٩٣٩٥٥٨٠٦ = ١,٤٣

وهذا يدل على سلامة الهيكل التمويلي للشركة نظراً لتمويل كافة الاستخدامات طويلة الأجل من مصادر تمويل طويلة الأجل . وهذا المؤشر يعبر عن رأس المال العامل الصافي في الشركة بشكل نسبي حيث كون المعدل أكبر من الواحد فإن صافي رأس المال العامل موجب .

٢ – معـــدل تغطـــية الأصول الثابتة بالأموال الخاصة = الأموال الخاصة ÷ مجموع الأصول الثابتة = (
٢٠٠٠٠٠٠٠٠+٤٢٢٥٩١٣٣+٤٥٤٥١٧٨١+٥١٥١٨٠٦٥) ÷ (٢٨٧٥١٤٨٥٦+ ٦٤٤٠٩٥٠)
= ٣٣٩٢٢٨٩٧٩÷ ٢٩٣٩٥٥٨٠٦ = ١,١٥

وهـــذا المعدل يعبر عن مدى تغطية الاستخدامات طويلة الأجل من الأموال الخاصة بالشركة . ويدل على سلامة الهيكل التمويلي للشركة ومقدرتها على مواجهة المخاطر في المستقبل لأن المعدل أكبر من الواحد .

٣ – الـــتمويل الثابـــت لرأس المال العامل = رأس المال العامل الصافي ÷ رأس المال العامل الإجمالي = (الموجـــودات المـــتداولة والجاهـــزة – الديـــون قصيرة الأجل) ÷ (الموجودات المتداولة والجاهزة) =(٢١٦٤٥٠٢٩٧ – ٥٤٦٨١٠١)÷(٢١٦٤٥٠٢٩٧) = ٠,٩٧

وكـــلما كانـــت قيمة هذا المؤشر أكبر فان ذلك يدل على أن وضع الهيكل التمويلي للشركة أفضل .

٤ – نســـبة الـــتداول = الموجودات المتداولة والجاهزة ÷ الديون قصيرة الأجل = ٢١٦٤٥٠٢٩٧ ÷ ٥٤٦٨١٠١ = ٣٩,٥٨ وهـــي تعتـــبر نسبة تداول عالية جداً ومرتفعة وتعبر عن أن وضع السيولة في الشـــركة ممتاز (لأنه من المفروض أن تكون اكبر من الواحد على الأقل ليكون وضع الشركة جيد من حيث السيولة وهي تساوي ٣٩,٥٨) .

٥ – نسبة السيولة السريعة = (الموجودات المتداولة والجاهزة – المخزون) ÷ الديون قصيرة الأجل = (٤٩٦٥٨٩٨٧ – ٢١٦٤٥٠٢٩٧) ÷ ٥٤٦٨١٠١ = ٣٠,٥٠ وهـــذه النسبة تعتبر مقياساً لدقة سـيولة الشركة ومدى قدرتها على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل من موجوداتها التي يمكن تحويلها إلى نقدية بشكل سريع . وهي هنا ممتازة ومرتفعة جداً .

٦ – ربحـية المبـيعات = مجمل ربح المتاجرة ÷ صافي المبيعات = ٤٩٩٤٧٠٤٨ ÷ (٥٥٩٨٦٨٦٩+ ٤٣٦٩٥٨٧٥+ ٧٨٥٦٩٨٥١+ ٦٧٣٢٦٥٤٨) = ٤٩٩٤٧٠٤٨ ÷ ٢٤٥٥٧٩١٤٣ = ٢٠,٣٣ % أي أن كــل ١٠٠ ريـــال مـــن صافي المبيعات تتضمن ٢٠,٣٣ ريال ربح إجمالي . وهذه دلالة جيدة للشركة .

٧ – صـــافي ربحية المبيعات (قبل دفع الزكاة) = صافي ربح النشاط الجاري قبل دفع الزكاة ÷ صافي المبـيعات = (صافي الربح قبل دفع الزكاة – صافي إيرادات الاستثمار في الأسهم بالسوق العالمية) ÷ صـــافي المبـــيعات = (٥١٥١٨٠٦٥ – ٢٣٥٩٨٧٤٥) ÷ ٢٤٥٥٧٩١٤٣ = ٢٧٩١٩٣٢٠ ÷ ٢٤٥٥٧٩١٤٣ = ١١,٣٦ % أي أن كــل ١٠٠ ريــال مـــن صافي المبيعات تتضمن ١١,٣٦ ريال كصافي ربح للنشاط الجاري قبل دفع الزكاة .

ومن خلال مقارنة صافي ربحية المبيعات قبل دفع الزكاة مع المؤشر السابق (ربحية المبيعات) نجد أثر المصاريف الإدارية والمالية المرتفع في نسبة الربحية حيث خفضت تلك المصاريف نسبة الربحية بمقدار ٨,٩٧ % وهـــي نســبة مرتفعة . والشركة تدفع تلك المصاريف والتي تتضمن أتعاب الاستشاريين في سوق المال وذلك من خلال الاستثمار في الأسهم بأسواق المال العالمية ولقد كانت صافي إيرادات ذلك الاســتثمار مــبلغ وقدره ٢٣٥٩٨٧٤٥ ريال سعودي خلال عام ١٩٩٩ وبأخذه بعين الاعتبار ضمن النسبة السابقة نجد أن النسبة تصبح ٢٠,٩٨% أي أنها ارتفعت بمقدار ٠,٦٥% وبذلك تظهر الاستفادة الفعلية من دفع تلك المصاريف التي خفضت النسبة بمقدار ٨,٩٧ % .

٨ – العائد على الأموال المستثمرة قبل دفع الزكاة = صافي الربح قبل دفع الزكاة ÷ رأس المال المستثمر = ٥١٥١٨٠٦٥ ÷ ٣٤٤٢٢٨٩٧٩= ١٤,٩٦% . أي أن كـــل ١٠٠ ريـــال سعودي مستثمرة في الشـــركة (ســـواء كانت لأصحاب الشركة أو للغير تحقق عائد قدره ١٤,٩٦ ريال سعودي قبل دفع الزكاة .

٩ – العائد على الأموال الخاصة قبل دفع الزكاة = صافي الربح قبل دفع الزكاة ÷ رأس المال الخاص = ٥١٥١٨٠٦٥ ÷ ٣٣٩٢٢٨٩٧٩= ١٥,١٨% . أي أن كل ١٠٠ ريال سعودي من حقوق أصحاب

الشـــركة تحقـــق عـــائد قدره ١٥,١٨ ريال سعودي قبل دفع الزكاة وهي نسبة جيدة وترضي طموح أصحاب الشركة .

من خلال تحليل النسب السابقة يجد الباحث أن وضع الشركة المالي والتجاري والصناعي جيد وان الشركة تحقق للمستثمرين الهدف الذي استثمروا لأجله أموالهم في الشركة .

المبحث الرابع

نتائج التطبيق العملي والدراسة الميدانية

من خلال تطبيق محاسبة الموارد البشرية على حسابات الشركة موضع البحث العملي وبمقارنة نتائج الحسابات قبل وبعد تطبيق محاسبة الموارد البشرية نجد ما يلي :

- ظهر صافي الربح قبل دفع الزكاة بشكل حقيقي وصحيح عند تطبيق محاسبة الموارد البشرية لتحميل كل دورة مالية بما يخصها من التكاليف ، أي تحقق مبدأ السنوية ومبدأ مقابلة الإيرادات بالمصاريف والجدول التالي يوضح الفروق بين النتائج :

العام	صافي الربح وفق المحاسبة التقليدية	صافي الربح وفق محاسبة الموارد البشرية	الفرق (بالزيادة/النقص)
١٩٩٧	٣٩،٦٥٨،٧٣١	٤٢،٢٥٩،١٣٣	+ ٢،٦٠٠،٤٠٢
١٩٩٨	٤٣،٥٦٩،٨٧٤	٤٥،٤٥١،٧٨١	+ ١،٨٨١،٩٠٧
١٩٩٩	٥١،٨٥٧،٠٧٦	٥١،٥١٨،٠٦٥	- ٣٣٩،٠١١
المجموع	١٣٥،٠٨٥،٦٨١	١٣٩،٢٢٨،٩٧٩	+ ٤،١٤٣،٢٩٨

ولقد ارتفع إجمالي الربح الصافي قبل دفع الزكاة للأعوام الثلاثة معاً (١٩٩٧-١٩٩٨-١٩٩٩) بمبلغ / ٤١٤٣٢٩٨ / ريال سعودي بسبب رسملة تكلفة الموارد طويلة ومتوسطة الأجل وعدم تحميلها على الحسابات الجارية في الدورة التي تدفع فيها كما في المحاسبة التقليدية بل توزيعها حسب العمر الإنتاجي لها على عدد من الدورات المالية وفق محاسبة الموارد البشرية ، وبتعبير آخر الزيادة في صافي الربح تساوي صافي القيمة الدفترية للأصول البشرية . وعلى سبيل المثال إذا طرحنا الزيادة في صافي الربح لعام ١٩٩٧ من إجمالي قيمة الأصول البشرية لعام ١٩٩٧ نجد أنها تساوي مخصص الاهتلاك المحجوز للأصول البشرية في ذلك العام ، وكذلك الأمر لعام ١٩٩٨ وعام ١٩٩٩ .

- هــذا ولقد ازدادت قيمة الموجودات الثابتة المعنوية بمقدار قيمة الاستثمارات في الموارد البشرية طويلة ومتوسطة الأجل . والجدول التالي يوضح ذلك :

اسم المركز	١٩٩٧	١٩٩٨	١٩٩٩	المجموع
م المشغولات	٤٨٣٧٨٧	٤١٨٦٣٩	١٠٣٣٩٥	١٠٠٥٨٢١
م السلاسل	٣٨٧٦٦٠	٣٦٤٥٣٨	٦٦٠٢٣	٨١٨٢٢١
م الجوهرات	٣٦٦٨٤٦	٣٤٦٩٦١	٥٨٦١٧	٧٧٢٤٢٤
م الزركون	٣٣٥٦٠١	٣١٣٣٨٥	٦٠٦٣٣	٧٠٩٦١٩
الإدارة العامة	٢٦٣٢٥٣	٢٥٦٥٢٣	٥٥٥٩٨	٥٧٥٣٧٤
إدارة المبيعات	٣١٧١٨٧	٣٠٤٢٤١	٥٨٥٤١	٦٧٩٩٦٩
الفروع الداخلية	٥١٣٤٤٠	٤٠٧٣٦٢	١١٢٥٩١	١٠٣٣٣٩٣
الفروع الخارجية	٤١٠٠٤٨	٣٥٢٧١١	٨٣٣٧٠	٨٤٦١٢٩
الإجمالي	٣،٠٧٧،٨٢٢	٢،٧٦٤،٣٦٠	٥٩٨،٧٦٨	٦،٤٤٠،٩٥٠

- وبمقــابل الزيادة في الموجودات الثابتة (بمقدار قيمة الأصول البشرية) فإنه هناك طبعاً زيادة في المطاليــب تتمــثل بقيمة مخصصات الاهتلاك المحجوزة للأصول البشرية فضلاً عن الزيادة في صافي أرباح الشركة وذلك وفق الجدول التالي :

اسم المركز	١٩٩٧	١٩٩٨	١٩٩٩	المجموع
م المشغولات	٨٤٢٠٢	١٥١٠٢٤	١٥٥٨٦	٣٩٣٨١١
م السلاسل	٦١٣٣٧	١١٥٧٥٠	١٢٠٦٦٣	٢٩٧٧٥٠
م المجوهرات	٥٦٥٤٥	١٠٧٣٨٢	١١٢١٦٤	٢٧٦٠٩١
م الزركون	٥١٤٥٩	٩٧٠٨٦	١٠٢٤٠٨	٢٥٠٩٥٣
الإدارة العامة	٤٢٧٨٤	٨٠٥٧٨	٨٥٣٥٩	٢٠٨٧٢١
إدارة المبيعات	٤٥٤٥٦	٨٦٦٤٨	٩٢٧٦٨	٢٢٤٨٧٢
الفروع الداخلية	٨٠٢٠٢	١٤٠٩٠٢	١٥٢٥٩٤	٣٧٣٦٩٨
الفروع الخارجية	٥٥٤٣٥	١٠٣٠٨٤	١١٢٢٣٥	٢٧٠٧٥٣
الإجمالي	٤٧٧،٤٢٠	٨٨٢،٤٥٣	٩٣٦،٧٧٨	٢،٢٩٦،٦٥٢

- من خلال نسبة قيمة الأصول البشرية خلال الأعوام الثلاثة معاً إلى رأسمال الشركة نجد أن النسبة تساوي تقريباً ١,١٥ % وهي نسبة تعتبر ذات أهمية مقارنة بباق نسب الموجودات الثابتة الأخرى إلى رأس المال . حيث على سبيل المثال إن نسبة وسائل الانتقال لرأس المال تساوي ٢,٥٣ % .

- هـــذا فضـــلاً عن نسبة الزيادة في صافي الربح قبل دفع الزكاة خلال الأعوام الثلاثة معاً إلى رقم صـــافي الربح التقليدي قبل دفع الزكاة ، والتي بلغت هنا ٣,٠٦٧ % تقريباً وهي نسبة كبيرة جداً وذات أهمية كبيرة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية من أصحاب الشركة والجهات الحكومية وغيرهم ممن له مصلحة قانونية في معرفة صافي الربح والمركز المالي للشركة بشكل صحيح وعادل لما قد يؤثر على قرارات استثماراته المستقبلية سواء أكانت ضمن الشركة أو خارجها.

٥٤٥٢١٨

- ومـــن وجهـــة نظر أخرى وبشكل عام نلاحظ أن المشكلة الأساسية في المحاسبة التقليدية هي مشـــكلة نقص المعلومات المحاسبية التي يتم نشرها ، وهذا النقص في المعلومات يؤدي إلى عدم قدرة

المستـــثمر على التقييم الدقيق لمستوى أداء الوحدات الاقتصادية مما يؤدي في أغلب الحيان إلى اتخاذ قـــرارات خاطـــئة في مجـــال الاستثمار . والجدول التالي يوضح نتائج المقارنة بين المؤشرات المالية المحسوبة وفق الأسلوب التقليدي والمؤشرات المالية المحسوبة وفق محاسبة الموارد البشرية لعام ١٩٩٩ والمحسوبة سابقاً مع بيان الفرق :

المؤشرات المالية للشركة عن عام ١٩٩٩ م	المحاسبة التقليدية	محاسبة الموارد البشرية
معدل تغطية الأصول الثابتة	١,١٨	١,٤٣
التمويل الثابت لرأس المال العامل	٠,٩٧	٠,٩٧
نسبة التداول	٣٩,٥٨	٣٩,٥٨
نسبة السيولة السريعة	٣٠,٥٠	٣٠,٥٠

حيـــث نجـــد أنّ المؤشرات التي يدخل ضمن حسابها صافي الربح أو الأصول الثابتة قد تغيرت (ارتفعـــت) أما المؤشرات التي لا يدخل ضمن حسابها صافي الربح أو الأصول الثابتة فلقد بقيت ثابتة و لم تتغير . وكذلك الأمر بالنسبة لباقي مؤشرات تقييم الأداء والتي لا مجال لبحثها هنا .

مـــن خـــلال البحـــث العمـــلي التطبيقي السابق تتضح لنا أهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية (الإفصـــاح المحاســـبي عن الموارد البشرية في القوائم المالية) والفوائد الناجمة عن ذلك بشكل عملي ، بالإضـــافة لكيفية تطبيقها . ولكن هناك نقطة في غاية الأهمية وجدها الباحث عندما تم الاقتراح على الشـــركات المختصـــة بصناعة وتجارة الذهب في مدينة جدة بالمملكة العربية السعودية باعتماد التطبيق العملي على أرض الواقع وفي الحياة العملية ، والشركات عبارة عن الشركات العشرة الرئيسية الكبرى وكانـــت نتـــيجة الاقتراح إيجابية ولاقت قبولاً كبيرة وترحيباً جيداً من قبل أصحاب الشركات العشر فضـــلا عـــن الإدارات المالـــية ، وهذه النقطة التي وجدها الباحث هي أن القوانين والأنظمة والمبادئ المحاســـبية المقبولة عموماً في المملكة العربية السعودية كما مثيلاتها في باق دول الوطن العربي لم تعتمد محاسبة الموارد البشرية .

هذا فضلاً عن أن اعتماد محاسبة الموارد البشرية (أو الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية) له ضوابط ومحددات قد تمنع التطبيق والاعتماد والتي منها :

- تزايد أعباء التطبيق ، إذ أن إنتاج المعلومات لا يتم بدون تحمل تكلفة سواء على صعيد الشركة أو عـــلى مستوى المجتمع . ولذا لا بد من إجراء دراسة على الشركة التي تريد الإفصاح محاسبياً عن المـــوارد البشـــرية بهـــدف معرفة تكلفة مثل هذا الإفصاح وتقدير العائد المتوقع منه من أجل عدم

الاعتماد إذا كانت تكاليف التطبيق تفوق العائد المتوقع منه . ومن خلال التطبيق العملي تبين أنّ العائد الناتج عن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يفوق بكثير تكلفة التطبيق والاعتماد .

- الأهمية النسبية : وهي نقطة هامة ويوجد لتحديدها اعتبارات كمية ، وأخرى نوعية ويمكن أن تتمثل الاعتبارات الكمية في مقارنة قيمة البند مع صافي الدخل على سبيل المثال ، وإذا أردنا تحديد الأهمية النسبية لأحد بنود المركز المالي أو المقترح اعتبارها من بنود المركز المالي يقارن هذا البند بقيمة صافي الأصول أو إجمالي المجموعة التي يقع فيها أما عن الاعتبارات النوعية فتشير إلى صفة البند ذاته حيث هناك بعض البنود يتعين الإفصاح عنها حتى ولو كانت قيمتها النسبية ضئيلة كما في حالة المخالفات القانونية مثلاً . ونرى أن الاعتبارات النوعية هي العامل الحاسم في ظروف كثيرة وخاصة في محاسبة الموارد البشرية (الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية)

ويمكن أن تتحدد الأهمية النسبية بموجب الاعتبارات التالية : إذا كان البند يدخل في تحديد صافي الدخل أو يعتبر من البنود غير العادية أو إذا كان البند من البنود الاحتمالية ومرتبطاً بالأوضاع والقرارات القائمة أو فرضته القوانين أو التنظيمات القائمة أو نسبة قيمة البند بالنسبة للقوائم المالية في مجموعها أو نسبة قيمة البند بالنسبة للمجموعة التي ينتمي لها هذا البند أو نسبة قيمة البند بالنسبة لبنود أخرى متصلة به أو نسبة قيمة البند بالنسبة للقيمة في الفترات السابقة أو نسبة قيمة البند بالنسبة للقيمة المتوقعة في فترات مقبلة .

ومن خلال إسقاط تلك الاعتبارات على محاسبة الموارد البشرية نجد أن أهميتها النسبية مرتفعة ولكن مع ذلك يبقى موضوع اعتمادها متوقف على توفر الإمكانيات اللازمة لذلك مادياً ومن حيث الكادر الذي سيوفر البيانات والمعلومات اللازمة لذلك . فضلاً عن موضوع الأنظمة والقوانين النافذة في البلد الذي تتواجد فيه المنشأة التي سوف تعتمد محاسبة الموارد البشرية .

ويرى الباحث أنّ موضوع الإمكانيات المادية اللازمة لاعتماد محاسبة الموارد البشرية والكادر اللازم لتوفير البيانات اللازمة لذلك ؛ ليس من النقاط الصعبة والمكلفة نظراً لاعتماد أغلب الشركات على الحاسب الآلي وبرامجه كنظام للمعلومات وهي متوفرة في أسواق المال والتجارة ، وبتكاليف مغرية وبأسعار منافسة لكافة الشركات الصناعية والتجارية والمالية .. .. .. وفوائد استخدام الحاسب الآلي كبيرة ولا مجال لبحثها ضمن الدراسة .

وفيما يتعلق بموضوع الأنظمة والقوانين النافذة في البلد الذي تتواجد فيه الشركة التي سوف تعتمد محاسبة الموارد البشرية نجد أن ضرورة اعتماد محاسبة الموارد البشرية وفوائدها تدعو الأنظمة المالية

والمحاسبية في كافة البلاد إلى اعتمادها . وريثما يتم ذلك يجب على الشركات ، التي تكون أهمية تكاليف الاستثمارات في الموارد البشرية مرتفعة فيها ، أن تلجأ إلى القوائم المالية الملحقة والنقاط التوضيحية المشيرة إلى العنصر البشري وتكلفة الاستثمار فيه .

النتائج والتوصيات

أولاً – النتائج :

بناءً على الدراسة النظرية والتطبيقية فقد توصل الباحث إلى عدّة نتائج أهمها :

١ – تُعتبر الموارد البشرية مورداً رئيسياً من الموارد المتاحة للمشروع ، وبالتالي لا بد من الإفصاح عنها ضمن القوائم المالية واعتبار الاستثمار فيها أصلاً من أصول المنشأة وإبرازها للمحللين الماليين ورجال الإدارة ومستخدمي القوائم المالية بشكل عام .

٢ – تساعد محاسبة الموارد البشرية الإدارة بمستوياتها المختلفة والأطراف الخارجية في اتخاذ القرارات المتعلقة بتخطيط واستخدام ورقابة الموارد البشرية ، الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى تحقيق أهداف المنشأة بالفاعلية والكفاية المطلوبة .

٣ – الأصل البشري يتمثل في الاستثمار بالفرد و ليس الفرد بحد ذاته .

٤ – تستوفي الاستثمارات في الموارد البشرية القواعد المحاسبية لاعتبارها أصلاً ، وبالتالي يجب أن تعامل محاسبياً معاملة الأصل في القوائم المالية .

٥ – عندما يتم إعتبار تكلفة الاستثمار في الموارد البشرية نفقات رأسمالية ويتم رسملتها في الميزانية العمومية واهتلاكها خلال العمر الانتاجي للأصول البشرية ، يؤدي ذلك إلى إعطاء صورة حقيقية عن نتائج أعمال المنشأة ومركزها المالي .

٦ – لم يستعرض النظام المحاسبي السوري الموحد للإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في القوائم حيث اعتبر تكلفة الموارد البشرية (دون الإشارة إليها أو تخصيصها) تكاليف جارية تُحمَّل على الدورة المالية التي تستحق فيها .

٧ – لا يعترف النظام المحاسبي السوري الموحد بالموارد البشرية كأصل من أصول المنشأة و تقتصر قوائم المركز المالي عادةً على إظهار الأصول التقليدية بدون الموارد البشرية .

٨ – لابد من أجل تطبيق محاسبة الموارد البشرية من إصدار معيار محاسبي يَعتبر الاستثمار في الموارد البشرية أصلاً من أصول المنشأة ، وإصدار قرار ينص بذلك صادر عن الجهات المختصة .

ثانياً – التوصيات :

يوصي الباحث بما يلي :

١ – إعداد معيار محاسبي لمحاسبة الموارد البشرية كما هو مقترح في البحث .

٢ – اعتماد محاسبة الموارد البشرية ضمن النظام المحاسبي السوري الموحد كما هو مقترح في البحث .

٣ – إن اعتماد أي شركة لـ محاسبة الموارد البشرية مرتبط بصدور القانون أو القرار الخاص والذي يسمح للشركات الخاضعة لقانون الدولة باعتماد الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في القوائم المالية . ولكن ريثما يتم صدور مثل هذا القرار أو في حال عدم صدوره فإن الشركات يمكن أن تلجأ إلى إسلوب القوائم الملحقة أو القوائم المعّدلة أي أن تصدر الشركة قوائمها المالية بشكل مطابق للأنظمة المالية التي تخضع لها ، بالإضافة إلى قوائم مالية ملحقة (معدلة) مبنية على أساس محاسبة الموارد البشرية .

المراجع العربية

الكتب :

١ – جبل ، د . علاء الدين – ١٩٩٦ – (محاسبة التكاليف) – مديرية الكتب و المطبوعات – جامعة حلب .

٢ – حنان ، رضوان حلوة ، د . محمد – ١٩٩٢ (نظرية المحاسبة) – مديرية الكتب والمطبوعات – جامعة حلب .

٣ – السقا ، د . حمدي – ١٩٨٢ – (النظام المحاسبي الموحد) – مديرية الكتب و المطبوعات – دمشق .

٤ – الشيرازي ، د . عباس مهدي – ١٩٩٠ – (نظرية المحاسبة) – دار السلاسل – جامعة الكويت.

٥ – عبد الرحيم ، د . علي – العظمة ، د . محمد – العادلي ، د. يوسف – ١٩٩٠ – (أساسيات التكاليف و المحاسبة الإدارية) – ذات السلاسل – الكويت .

٦ - فخر ، د . نواف – ١٩٩٠ – (محاسبة التكاليف) – مديرية الكتب و المطبوعات – جامعة تشرين .

٧ – فلامهولتز ، إريك – ترجمة و تعريب د . محمد عصام الدين زايد – ١٩٩٢ – (المحاسبة عن الموارد البشرية) – دار المريخ للنشر – الرياض .

٨ – القاضي ، د . حسين – (مراجعة الحسابات – الأساسيات) – دمشق – مطبعة الاتحاد – ١٩٩١ .

٩ – محمد ، د . محمد الفيومي – ١٩٨٨ – (أصول محاسبة التكاليف) – دار النهضة العربية – بيروت .

١٠– محمد ، د . محمد الفيومي – ١٩٩٠ – (مقدمة في أصول محاسبة التكاليف) – الدار الجامعية – بيروت .

١١ – مرعي ، عبد الحي – الجمال ، محمد رشيد – ١٩٩٣ – (محاسبة التكاليف في المجال الإداري) – الدار الجامعية – بيروت .

١٢- نـــور ، د . أحمـــد - ١٩٨٤ - (محاسبة التكاليف من الناحية النظرية و التطبيقية) - مؤسسة شباب الجامعة - الإسكندرية .

١٣- هورنجـــون ، تشـــارلز - ترجمة و تعريب د . أحمد حامد حجاج - د . محمد هاشم البدوي - ١٩٨٦ - (محاسبة التكاليف مدخل إداري) - جزء أول - دار المريخ للنشر - الرياض .

١٤- هورنجـــون ، تشـــارلز - ترجمة و تعريب د . أحمد حامد حجاج - د . محمد هاشم البدوي - ١٩٨٧ - (محاسبة التكاليف مدخل إداري) - جزء ثاني - دار المريخ للنشر - الرياض .

الدوريات :

١ - إبراهيم ، د . مصطفى - ١٩٨٠ - (مفاهيم الأصول ومدى انطباقها محاسبياً على الموارد البشرية) - مجلة الإدارة العامة - العدد ٢٧ - معهد الإدارة العامة - الرياض .

٢ - عـــبد آل آدم ، د . يوحنا - ١٩٨١ - (محاسبة الموارد البشرية) - مجلة الإدارة العامة - العدد ٢٨ - معهد الإدارة العامة - الرياض .

٣ - علي العبيد ، أحمد - (عملية الاختيار للعمل) مجلة مكتبة الإدارة - المجلد الثامن - العدد الأول - معهد الإدارة العامة - الرياض .

٤ - موسى ، أحمد ، د . محمد - ١٩٨٠ - (المحاسبة عن الموارد البشرية) - مجلة التنمية الصناعية - نيسان - نشرة فنية يصدرها مركز التنمية الصناعية للدول العربية .

المراجع الأجنبية

Periodicals:

١ - For a discussion of the nature of the transformation , See for example , Alv Toffler , the Third Wave (New York : Bantam Books ,١٩٨٠) . See also James Coo " The Moulting of America " , Forbes , November ٢٢،١٩٨٢ . .

٢ - American Accounting Association Committee of Accounting for Human Resources , Report of the Committee on Human Resources Accounting , " The Accounting Review Supplement to Vol. XLVIII , ١٩٧٣ .

٣ - B. F. Kiker , " The Historical Roots of the Concept of Human Capital " , Journal of Political Economy , October ١٩٦٨ .

Aleppo University
Faculty Of Economic
Department of Accounting



The Accounting Disclosure
Of The Human Being Resources
And Its Effects On The Financial Statements

Presented to obtain the degree of
MASTER IN ACCOUNTING

Submitted by
Hael Abu_Rasheed

Under Supervision
Dr . Essmael Essmael
Ph. In The Department Of Accounting

Dr . Alaa Al-Din Jabal
Ph. A. In The Department Of Accounting

Submitted in partial fulfillment of the requirements for the degree of
MASTER IN ACCOUNTING - FACULTY OF ECONOMIC - UNIVERSITY OF ALEPPO

1422 - 2001

Extract of Research

The basic outlines of modern economy is the increasing concentration on the human capital and the distingushing attribute for forming the human capital as it takes place via implements managed by individuals or economical units working in , therefore, the administration and the implementers need an information about the implementations of the establishment by the human resources and these information helps in taking the special resolutions by getting , keeping or waiving the stocks of this establishment .
Regretfully this information is not available for the implementers or lenders since the financial lists which is presented according to acknowledged accounting principles doesnt include any information about the human resources , moreover,these principles consider the dispensing on the implementation of human resources a return expense instead of considering them as a capital expense.
The economical units dispenses extra funds for drawing,appointment and training the employees a nd these funds arent considered as a current expense ,but it is considered as human capital implements till the degree tha t some economical units dispenses for the human implementations more tha n it does for other implementation (machines, Equipment) .
Here in the shade of traditional acc ounting principles the machines and equipment are trea ted a s an origin of establishment origins while the cost represented in getting human resources is dealt as a current expense and considered as of profits and losses for the financial period a nd this is considered as misleading for the accounting measurement .
Moreover , the economical unit bears high costs for obtaining the

the human resources since it is considered as a human resource and an origin of establishment origins which is expected to be solved through for a future benefit as a ny other firm origin .

This research aims at :

* clarifying what is meant by the accountancy of human resources and the importance of adopting.
* Cla rifying the method of accounting explanation about the costs of human resources.
* Clarification of the method of a ccounting explanation about the value of human resources .
* the identification of the human capital and its effects on financial tables .
* The clarification of the shortage of financial tables which doesnt explain the implements in the human resources.
* the clarification of the extent of compatibility of accounting of human resources with the systems and laws concerned in Syrian Arab Republic .
* Offering the suggestion of new accounting standard for adopting the accountancy of human resources .
* The clarification of the method of accounting explanation about the human resources in the light of current circumstances .